

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka akciové společnosti sestavená dle IAS/IFRS
Financial Statements of Joint Stock Company Prepared According to IAS/IFRS

Student: Bc. Anna Dannhoferová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Anna Dannhoferová**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Účetní závěrka akciové společnosti sestavená dle IAS/IFRS**
Financial Statements of Joint Stock Company Prepared According to IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní závěrka dle české účetní legislativy
 3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS
 4. Účetní závěrka společnosti MSEM, a.s.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 25. 4. 2014

Anna Dannhoferová

Bc. Anna Dannhoferová

Obsah

1	Úvod	5
2	Účetní závěrka dle české účetní legislativy	6
2.1	Vymezení účetní závěrky a některých dalších souvislostí	7
2.1.1	Legislativní úprava účetní závěrky.....	7
2.1.2	Povinné náležitosti a obsah účetní závěrky	8
2.1.3	Uživatelé údajů obsažených ve výkazech účetní závěrky	9
2.1.4	Typologie účetních závěrek.....	10
2.2	Proces sestavování účetní závěrky a charakteristika účetních výkazů	11
2.2.1	Zásady a povinnosti při vedení účetnictví.....	12
2.2.2	Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky.....	13
2.2.3	Charakteristika vykazovaných informací a jednotlivých výkazů účetní závěrky	14
2.3	Schválení, audit a zveřejnění účetní závěrky.....	17
2.3.1	Proces schvalování účetní závěrky.....	17
2.3.2	Přezkoumání účetní závěrky auditorem	17
2.3.3	Požadavky na zveřejnění účetní závěrky	19
3	Účetní závěrka dle IAS/IFRS	20
3.1	IAS/IFRS a proces harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví	20
3.1.1	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	21
3.2	Finanční výkaznictví a účetní závěrka dle standardů IAS/IFRS	22
3.2.1	Koncepční rámec pro účetní výkaznictví	22
3.2.2	IAS 1 - Prezentace účetní závěrky a další související standardy	27
3.3	Problematika dalších vybraných oblastí účetního výkaznictví z pohledu standardů IAS/IFRS	34
3.3.1	Vykazování hmotného a nehmotného majetku	34
3.3.2	Vykazování oběžných aktiv	38
3.3.3	Vykazování výnosů a nákladů.....	39
3.3.4	Rezervy.....	41
4	Účetní závěrka společnosti MSEM, a. s.	42
4.1	Charakteristika a údaje o společnosti MSEM, a. s.	42
4.2	Analýza vykazovaných položek a aplikace pravidel IAS/IFRS	43
4.2.1	Dlouhodobý majetek	44

4.2.2	Oběžná aktiva	54
4.2.3	Časové rozlišení aktivní	58
4.2.4	Vlastní kapitál	59
4.2.5	Rezervy.....	61
4.2.6	Odložená daň.....	64
4.2.7	Krátkodobé závazky	67
4.2.8	Bankovní úvěry a výpomoci	70
4.2.9	Časové rozlišení pasivní.....	71
4.2.10	Výnosy a náklady z provozní činnosti	71
4.2.11	Výnosy a náklady z finanční činnosti	78
4.2.12	Daň z příjmů.....	80
4.2.13	Výsledek hospodaření za účetní období.....	80
4.3	Shrnutí	81
4.3.1	Výkaz o finanční pozici.....	81
4.3.2	Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku	82
4.3.3	Srovnání vykazovaných hodnot dle českého účetnictví a IAS/IFRS	84
5	Závěr	87
	Seznam použité literatury.....	89
	Seznam zkratk	92
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Každá společnost má zájem na zvyšování své prosperity a podílu na trhu. Jednou z možných cest k dosažení těchto cílů je získání pozornosti domácích i zahraničních investorů. Aby mohl investor rozhodnout, zda je daná společnost vhodná pro alokaci jeho kapitálu, posuzuje zejména hodnotové veličiny, uvedené ve finančních výkazech společnosti.

Účetní systémy jsou však v různých zemích odlišné, což má vliv na vypovídací schopnost hodnot vykazovaných v účetních závěrkách.

Z těchto důvodů došlo v minulých letech k procesu harmonizace účetního výkaznictví, jehož výsledkem je vznik Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, které jsou zaměřeny především na prezentaci ekonomických informací obsažených v účetních závěrkách, jejich srovnatelnost a vysokou vypovídací schopnost zejména pro externí uživatele, kterými mohou být právě výše zmínění investoři.

Cílem diplomové práce je charakterizovat účetní závěrku z pohledu českého účetnictví a dle IAS/IFRS, provést úpravu hodnot položek rozvahy a výsledovky akciové společnosti dle IAS/IFRS a dále srovnat vykazované hodnoty obou účetních systémů.

Diplomová práce je řešena v rámci pěti kapitol. Po úvodu, který je obsahem první kapitoly následují další dvě kapitoly, které vymezují teoretickou část této diplomové práce.

Druhá kapitola je zaměřena na účetní závěrku z pohledu české účetní legislativy. Zabývá se vymezením účetní závěrky a popsáním procesu její tvorby od činností předcházejících jejímu vyhotovení, přes sestavení účetních výkazů, které jsou zde také charakterizovány, až po činnosti, které jsou prováděny po vyhotovení účetní závěrky.

V následující třetí kapitole jsou přiblíženy aspekty účetní závěrky z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Pozornost je věnována základním východiskům, na jejichž základě je postaveno vykazování v souladu s tímto účetním systémem, specifikaci účetních výkazů a obsahu vybraných standardů IAS/IFRS.

Čtvrtá kapitola představuje praktickou část této diplomové práce. V této části je řešena aplikace zásad a pravidel IAS/IFRS na položky vykazované v souladu s českou účetní legislativou v rozvaze a výsledovce konkrétní akciové společnosti. Pátou a poslední kapitolou je závěr

Při zpracování práce byly použity metody popisu, analýzy a srovnání.

2 Účetní závěrka dle české účetní legislativy

Vedení účetnictví je nezbytnou součástí jakékoliv podnikatelské činnosti, jež je závazné pro veškeré podnikatele a ostatní subjekty, které jsou dle základní právní normy, Zákona o účetnictví,¹ označovány jako účetní jednotky².

Účetnictví nelze brát jen jako zákonem stanovenou povinnost, ale jako významný zdroj informací podnikatele o struktuře majetku, který do podniku vložil, výši finančních prostředků, kterými disponuje, zda se tento majetek a další vložené prostředky zhodnocují, či zda je schopen dostát všem svým závazkům. Tyto a další informace jsou důležitým rozhodovacím kritériem, zda v dané podnikatelské činnosti pokračovat nebo nikoli, popřípadě jak se bude jeho podnikání dále vyvíjet. [19]

Účetnictví je prezentováno účetní závěrkou, která musí ze zákona podávat jeho věrný a poctivý obraz³. Jinými slovy jde o základní výstup účetnictví, založený na perfektně zpracovaných účetních informacích, který je předkládán různým uživatelům, a ti z něj tyto informace čerpají. [1]

V této kapitole bude pojednáno o účetní závěrci z hlediska právních předpisů platných v České republice. V první části kapitoly bude vymezen pojem účetní závěrky, její cíl, obsah a povinné náležitosti. Dále pak uživatelé účetní závěrky a její jednotlivé druhy.

Další podkapitola bude věnována postupu při sestavování účetní závěrky včetně procesu, který toto sestavení bezprostředně předstihuje. Budou zde také popsány jednotlivé výkazy, jakožto povinné či nepovinné elementy účetní závěrky.

Poslední část této kapitoly bude zaměřena na činnosti, které následují po sestavení účetní závěrky, a to konkrétně její schválení a zveřejňování. Dále pak na audit jakožto nástroje pro ověření správnosti a kompletnosti účetní závěrky a také na základní vymezení výroční zprávy a jejích náležitostí.

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

² Účetní jednotky konkrétně vymezuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 1 odstavci 2.

³ Dle § 7 odstavce 1 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.1 Vymezení účetní závěrky a některých dalších souvislostí

Účetní závěrka je považována za zásadní písemnost, která je dovršením účetního úsilí v rámci účetní jednotky za proběhlé účetní období⁴. Právě v tomto dokumentu jsou obsaženy stěžejní informace, které jsou čerpány nejrozličnějšími uživateli, a týkají se mimo jiné zejména majetkových, kapitálových a příjmových poměrů daného subjektu. [17]

Cílem účetní závěrky je právě proto poskytnout k určitému datu⁵ tyto informace, které musí být věrohodné a musí splňovat i další charakteristiky. Jedná se o údaje o stavu majetku a kapitálu, výši dluhů společnosti a o celkovém výsledku hospodaření. Tento výsledek hospodaření nestačí uvést jako jediné číslo, ale je nutné jej vyjádřit prostřednictvím jednotlivých parciálních výsledků hospodaření odděleně dle činností účetní jednotky, a tyto samostatné výsledky jsou samozřejmě dány poměrem nákladů a výnosů, jejichž hodnotové vyjádření musí účetní závěrka také obsahovat. [5]

2.1.1 Legislativní úprava účetní závěrky

Za významný legislativní dokument v oblasti účetnictví a tedy i účetní závěrky se považuje **Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů** (dále jen ZoÚCE). Účetní závěrce je věnována zejména třetí část tohoto zákona, která obsahuje například úpravu:

- povinných náležitostí účetní závěrky,
- rozvahového dne,
- použití mezinárodních účetních standardů,⁶
- ověřování účetní závěrky auditorem a její zveřejňování,
- a další.

Dále je velmi důležitá **Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví**. Účetní závěrce je věnována její druhá část, která upravuje převážně rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a obsahové vymezení vybraných položek jednotlivých

⁴ Dle § 3 odstavce 2 Zákona 563/1991 Sb., o účetnictví je účetním obdobím zpravidla dvanáct kalendářních měsíců bezprostředně po sobě následujících. Může se shodovat s kalendářním rokem, ale pokud začíná prvního dne jiného měsíce, než je leden jedná se o tzv. hospodářský rok.

⁵ Toto datum je považováno za tzv. rozvahový den, který blíže specifikuje § 19 zákona o účetnictví.

⁶ Účetní závěrkou z pohledu mezinárodních účetních standardů se zabývá třetí kapitola.

výkazů, ze kterých se účetní závěrka skládá. A dále pak část pátá, která pojednává o konsolidované účetní závěrce.

České účetní standardy pro podnikatele (dále jen ČÚS), jež vydává Ministerstvo financí, jsou výraznou pomůckou při vedení účetnictví, neboť jejich obsahem jsou samotné postupy účtování. [19]

Další zmínky o účetní závěrce lze také nalézt v **ostatních právních předpisech**. Obzvláště jde o:

- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích),
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.1.2 Povinné náležitosti a obsah účetní závěrky

Povinné náležitosti účetní závěrky

Jak již bylo výše uvedeno, povinné náležitosti lze nalézt v ZoÚCE, a to konkrétně v § 18. Tento paragraf v odstavci 2 vymezuje údaje, které v účetní závěrce nesmí chybět, ale již nespecifikuje, kde v účetní závěrce mají být umístěny.

Na první straně účetní závěrky je vhodné uvést tyto náležitosti:

- název účetní jednotky a její identifikační číslo,
- právní formu,
- předmět podnikání,
- rozvahový den.

Naopak na závěr účetní závěrky, kde se obvykle nachází i závěr přílohy mohou být umístěny zbylé povinné náležitosti, a to:

- okamžik, ke kterému je účetní závěrka sestavována,
- podpis statutárního orgánu daného subjektu.

Zákon nevylučuje ani variantu, kdy jsou veškeré náležitosti uváděny u každého výkazu, který je součástí účetní závěrky. [18]

Obsah účetní závěrky

Obsahem jsou dílčí výkazy. O tom, o jaké výkazy se jedná rozhoduje skutečnost, zda je účetní závěrka sestavována ve zjednodušeném či plném rozsahu.

Povinnost vypracovat účetní závěrku v plném rozsahu spadá na subjekty, jejichž vykazované údaje podléhají přezkoumávání auditorem. Pokud má však účetní jednotka právní formu akciové společnosti (dále jen a. s.), sestavuje účetní závěrku v tomto rozsahu vždy, aniž by se zjišťovalo, zda její účetní závěrka podléhá auditu či nikoli. Negativní test na nutnost auditu u a. s. tedy není relevantní pro rozhodnutí, zda sestavovat účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. [17]

V případě plného rozsahu je zákonem stanovená povinnost sestavovat:

- rozvahu,
- výkaz zisku a ztráty (výsledovka),
- přílohu,
- výkaz peněžních toků, tzv. „Cash flow“,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu i v případě, že nepodléhají přezkoumání auditorem. Tato situace je možná, pokud se tak účetní jednotka dobrovolně rozhodne. Výkaz Cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou tedy součástí účetní závěrky, ale jedná se o její nepovinnou složku. [17]

Pokud však tyto subjekty využijí možnost sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, budou jí tvořit jen výkazy rozvahy a výsledovky a poslední povinnou součástí bude příloha. [17]

2.1.3 Uživatelé údajů obsažených ve výkazech účetní závěrky

Osob a dalších subjektů, které mají o vykazované údaje dané účetní jednotky zájem je celá řada, a následující výčet určitě není vyčerpávající.

Interní uživatelé

Tyto osoby jsou většinou přímou součástí dané účetní jednotky. Je možné zde zařadit manažery podniku, kteří využívají informace v účetních závěrkách jako podklad pro rozhodování, například o budoucnosti obchodního závodu. Jako druhou skupinu interních uživatelů lze uvést vlastní zaměstnance, kteří tak zjišťují například zda nebude

v následujícím roce ohroženo jejich zaměstnání nebo zda je třeba očekávat snížení mezd apod. [10]

Externí uživatelé

Následující osoby a instituce sice nejsou přímou součástí daného subjektu, ale mají z různých důvodů zájem informovat se o jeho podnikání. Těchto uživatelů je celá řada. Mohou to být investoři, kteří nejsou zaměstnanci dané účetní jednotky, ale mají zde vloženy své peníze nebo se teprve rozhodují, zda je výhodné se stát investorem dané společnosti. Pak jsou to veškerí obchodní partneři zejména dodavatelé a odběratelé. Dále věřitelé, kteří dané společnosti zapůjčili své prostředky, včetně bank. O informace daného obchodního závodu se zajímají také konkurenti, kteří pak na základě zjištěných informací přizpůsobují svou činnost. V neposlední řadě jsou externími uživateli i stát a veřejnost vůbec. [10]

2.1.4 Typologie účetních závěrek

Účetní závěrky lze vymezit ze dvou hledisek. První hledisko vychází z toho, zda je účetní závěrka sestavena za jeden podnik nebo za více účetních jednotek. V takovém případě hovoříme o individuální účetní závěrce a o účetní závěrce konsolidované.

Druhé členění rozlišuje účetní závěrky podle toho, zda jsou sestaveny k rozvahovému dni či nikoli, a to na řádnou, mimořádnou a mezitimní.

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována za konsolidační celek, což znamená, že je tvořena účetními závěrkami jednotlivých subjektů, ze kterých tento celek sestává. Účetní jednotka, jež je povinna takovouto účetní závěrku sestavit, se označuje jako ovládající osoba, která je kapitálově či jinak napojena na ostatní podniky, které se tak stávají ovládanou osobou. Takováto účetní závěrka podléhá podle ZoÚCE auditu. [5]

Řádná a mimořádná účetní závěrka

Obě tyto účetní závěrky se sestavují k rozvahovému dni, tedy ke dni, kdy se uzavírají účetní knihy a sestavují se podle obdobných pravidel. Rozdíl je ve vymezení onoho rozvahového dne.

Rozvahovým dnem, ke kterému se sestavuje řádná účetní závěrka je podle § 19 ZoÚCE poslední den účetního období. Jak již bylo uvedeno, jde o konec kalendářního nebo hospodářského roku. [5]

Pokud dochází k uzavírání knih ke dni, který není posledním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, považujeme účetní závěrku za mimořádnou. Důvodem proč rozvahovým dnem není konec účetního období, jsou pro účetní jednotku nepříznivé situace jako likvidace, konkurz, oddlužení a další mimořádné události, kdy většinou nedochází k pokračování podnikatelské činnosti vůbec nebo tak, jak tomu bylo v předešlých obdobích. Dle uvedeného lze usuzovat název mimořádná účetní závěrka. [20]

Konkrétněji vymezuje okamžiky uzavírání účetních knih druhý odstavec § 17 ZoÚCE. Účetní knihy se v souvislosti s mimořádnou účetní závěrkou uzavírají například:

- ke dni, ke kterému zanikne danému subjektu povinnost vést účetnictví,
- ke dni, který předchází dni vstupu do likvidace nebo ke dni zrušení účetní jednotky bez likvidace,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkurzu,
- a další. [5]

Mezitimní účetní závěrka

Takováto účetní závěrka se sestavuje z důvodu přeměny společnosti. Hlavním specifikem tohoto typu účetní závěrky je fakt, že se nesestavuje k rozvahovému dni, tedy ke dni uzavírání účetních knih. Je sestavována stejně jako mimořádná účetní závěrka v průběhu účetního období, ale hlavním rozdílem je, že při sestavování mezitimní účetní závěrky se podle § 19 odstavce 3 ZoÚCE provádí pouze proces inventarizace nikoli uzavírání účetních knih. [20]

2.2 Proces sestavování účetní závěrky a charakteristika účetních výkazů

Proces sestavování účetní závěrky je založen na určitých pravidlech, které lze vyčíst ze ZoÚCE. Před sestavením účetní závěrky je však nutné provést určité operace, které jsou považovány za uzávěrkové. Provedení těchto operací je nezbytné zabezpečit před uzavřením účetních knih, tedy před rozvahovým dnem, a až následně je možné sestavit účetní výkazy, které jsou součástí účetní závěrky.

2.2.1 Zásady a povinnosti při vedení účetnictví

Aby účetní závěrka mohla být důvěryhodným a kvalitním zdrojem informací, musí vycházet z perfektně vedeného účetnictví, které je bezpodmínečně v souladu s podmínkami, které na něj klade ZoÚCE.

Všeobecné zásady vedení účetnictví

Smyslem těchto zásad je srovnatelnost účetních závěrek v internacionálním měřítku. Protože jde o obecné zásady, může se jejich vysvětlení lišit podle systémů účetnictví jednotlivých národů. [20]

Z hlediska českého účetnictví jde hlavně o zásady:

- věrného a poctivého zobrazení skutečnosti,
- věcné a časové souvislosti,
- přednosti obsahu před formou,
- opatrnosti,
- stálosti účetních metod,
- návaznosti účetních období,
- zákazu kompenzace,
- oceňování v historických cenách. [26]

Povinnosti účetní jednotky při vedení účetnictví

Tyto povinnosti jsou uvedeny v jednotlivých odstavcích § 8 ZoÚCE. Aby tyto povinnosti účetní jednotky splnila, musí vést účetnictví tak, aby bylo **správné**, což znamená, že se účetní jednotka při jeho vedení neodchyluje od právních předpisů a to zejména ZoÚCE.

Další podmínkou je, aby bylo vedené účetnictví **úplné**, což je splněno zaúčtováním jednotlivých účetních případů do období, do kterého věcně a časově náleží.

Vše co je do účetnictví zachyceno, musí být podloženo doklady, z čehož vyplývá důraz ZoÚCE na **průkazné** vedení účetnictví.

Mezi další nároky, které jsou na účetnictví kladeny patří jeho **srozumitelnost a přehlednost**.

Veškeré účetní záznamy a dokumenty je nutné udržovat v takovém stavu, aby nebyla ohrožena jejich životnost, a proto je nutné je archivovat. Poslední povinností,

kterou ZoÚCE uvádí je tedy důraz na vedení účetních záznamů tak, aby byla zaručena jejich **trvalost**. [26]

2.2.2 Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky

Inventarizace

Inventarizace je proces, který zahrnuje zjištění skutečného stavu majetku a závazků a porovnání zjištěných skutečností s výsledným stavem zjištěným z účetní dokumentace, včetně vyřešení vzniklých rozdílů.

Skutečný stav je zjišťován pomocí inventury, která může být podle povahy kontrolovaného majetku fyzická nebo dokladová. Pokud po následném porovnání s účetním stavem zjištěn nedostatek majetku, jedná se o manko, které se musí zaúčtovat. V opačném případě jde o přebytek. I ten se musí doúčtovat a ač se může zdát, že jde o pozitivní výsledek, je přebytek signálem špatného vedení účetnictví, a musí se najít jeho příčina. Ideálním stavem se tak logicky stává situace, kdy se skutečný stav rovná účetnímu. [24]

Kurzové rozdíly

Účetní jednotky musí vést účetnictví v české měně,⁷ a proto je nutné majetek a závazky vyjádřené v měně zahraniční přepočítat na české koruny.

Případné kurzové rozdíly se k okamžiku sestavení účetní závěrky vypořádají s jistými výjimkami zpravidla podle povahy pomocí příslušných finančních nákladových a výnosových účtů. [20]

Tvorba rezerv a opravných položek

Nutnost využívání těchto instrumentů účetnictví je vyvolána dodržáním zásady opatrnosti, a je vázána i na výsledky inventarizace. Opravná položka vyjadřuje, že se hodnota majetku, ke které se tvoří dočasně snížila. Pokud by nebyla vytvořena, vedlo by to k nadhodnocování majetku a tedy k porušení zásady opatrnosti. Rezerva je vytvářena z opatnostního motivu v situaci, kdy je podhodnocen závazek. [20]

⁷ Dle § 4 odstavce 12 ZoÚCE.

Časové rozlišení a dohadné položky

Časově rozlišovat je v účetnictví nutné pro zachování zásady věcné a časové souvislosti. Nevyužitím časového rozlišení by byly do daného období zaúčtovány částky, které s tímto obdobím nemají souvislost. Pomocí dohadných položek odhadujeme částku budoucího závazku nebo pohledávky. [20]

2.2.3 Charakteristika vykazovaných informací a jednotlivých výkazů účetní závěrky

Před charakteristikou jednotlivých výkazů, ze kterých účetní závěrka sestává je na místě vymezit, jaké nároky klade na informace uváděné v těchto výkazech Zákon o účetnictví. ZoÚCE stanovuje jisté vlastnosti, které mají informace mít, a to konkrétně v šestém odstavci § 19. [20]

V tomto ustanovení jsou vymezeny tyto vlastnosti:

- spolehlivost,
- srovnatelnost,
- srozumitelnost,
- významnost. [26]

Pokud mají vykazované údaje právě tyto vlastnosti, pak jsou výkazy kvalitním zdrojem informací pro své uživatele. Nyní je možné přejít k popisu dílčích výkazů.

Rozvaha

Rozvaha je statický účetní výkaz, ze kterého se uživatelé mohou dozvědět o finanční pozici účetní jednotky. Na základě provedených operací, předcházejících jejímu sestavení jsou zde zachyceny konečné zůstatky aktivních a pasivních položek k rozvahovému dni, tedy k určitému okamžiku, proto statický účetní výkaz. [5]

Dle českých účetních předpisů je výkaz rozvahy sestavován podle vzoru A, který je zobrazen jako dvoustranná tabulka a vychází z rovnosti aktivních a pasivních položek, jež je nazývána bilanční rovnicí.⁸ Tato rovnice je jen formálním vyjádřením tvrzení, že v rozvaze je majetek vyjádřen z hlediska složení v položkách aktiv a pasiva zobrazují zdroje krytí tohoto majetku. Pokud je účetnictví vedeno správně platí, že součtem aktiv získáme stejnou částku jako při sečtení pasivních položek. [5]

⁸ Další možností je vzor B, který vychází z upravené bilanční rovnice, ve které je vyjádřen vlastní kapitál jako rozdíl mezi aktivy a závazky neboli dluhy účetní jednotky.

Aktiva jsou v rozvaze uváděna postupně od nejlikvidnějších k těm méně likvidním, tedy na základě toho, jak rychle a zda vůbec lze dané položky transformovat na peněžní jednotky. U každé aktivní položky lze v rozvaze vyčíst brutto hodnotu, která vyjadřuje ocenění majetku podle § 25 ZoÚCE. Dále jsou u konkrétního majetku uváděny oprávky či opravné položky, a to se záporným znaménkem. Sloupec ve kterém se uvádějí tyto hodnoty se nazývá korekce. Poslední údaj u dané položky vyjadřuje čistou tedy netto hodnotu, která se získá jako rozdíl brutto hodnoty a korekce. Právě podle této netto hodnoty jsou určeny jednotky, ve kterých jsou údaje v celé účetní závěrce udávány. Pokud tato částka v celkovém součtu přesáhne deset miliard korun, mohou být údaje zaokrouhleny na celé miliony, ale v opačném případě na celé tisíce. [9]

Pasiva vyjadřují zdroje krytí majetku a uvádí se v rozlišení podle povahy těchto zdrojů, a to na vlastní zdroje a zdroje cizí. Na rozdíl od aktiv jsou hodnoty pasivních položek uváděny za běžné a minulé období. [9]

Výkaz zisku a ztráty

V tomto výkaze je uveden přehled veškerých výnosů a nákladů, které patří do daného účetního období. Především je zde vyčíslen výsledek hospodaření, kterého účetní jednotka v daném období dosáhla. Není však vyjádřen jen v jediném čísle, ale jako součet výsledků hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost. [11]

Výsledek hospodaření za běžnou činnost je rozdělen do výsledku hospodaření z provozní a finanční činnosti. Po sečtení výsledků hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost je zjištěno, zda bylo dosaženo zisku nebo ztráty. [5]

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka je možné sestavit v jedné ze dvou forem, a to v druhovém nebo v účelovém členění. Druhové členění vyžaduje ověření nákladů vynaložených v daném období s výnosy, což se provádí pomocí úpravy nákladů nebo výnosů. Z těchto možností úprav Česká republika preferuje úpravu výnosů. I když si účetní jednotka zvolí druhou formu sestavení výsledovky, uvádí bez ohledu na tuto volbu druhové členění nákladů v příloze k účetní závěrce. [22]

Účelové členění jak už název napovídá, člení náklady podle účelu, na který byly vynaloženy. V tomto členění jsou posuzovány výnosy a náklady, týkající se provedených výkonů. Tuto klasifikaci lze také považovat za členění nákladů podle funkce, protože je vyjádřením základních podnikových funkcí jako je zásobování, odbyt nebo správa. [5]

Příloha k účetní závěrce

Příloha je velice důležitým výkazem, jež obsahuje podstatné informace konkrétněji popisující některé položky dvou výše uvedených výkazů, pokud jsou tyto položky významné. Dále má za úkol poskytovat uživatelům další důležité informace, které ve výše uvedených výkazech nejsou zachyceny. [5]

Dle § 18 odstavce 2 ZoÚCE je nutné uvést v příloze název účetní jednotky, sídlo nebo místo podnikání, případné identifikační číslo, právní formu, předmět podnikání, datum sestavení účetní závěrky. [26]

Podstatné je také uvedení metod, které pro účtování daná účetní jednotka využívá a také způsoby oceňování. Součástí přílohy také bývá výkaz peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu. A v neposlední řadě je nutné v příloze uvést události, které se staly mezi rozvahovým dnem a okamžikem skutečného sestavení účetní závěrky, pokud jsou tyto události významné. [16]

Výkaz peněžních toků

Tento výkaz zobrazující příjmy a výdaje je povinnou součástí účetní závěrky jen pokud účetní jednotka podléhá auditu nebo má právní formu akciové společnosti. Nic však nebrání tomu, aby byl tento výkaz sestavován dobrovolně.

Výkaz peněžních toků bývá součástí přílohy a má široké využití při finančním plánování, hodnocení investičních záměrů, hodnocení hospodaření účetní jednotky na základě finanční analýzy nebo při posuzování platební schopnosti. [9]

Tento přehled o peněžních tocích je na rozdíl od rozvahy a výsledovky založen na peněžní bázi. Samostatně se vykazují příjmy a výdaje za tři oblasti odděleně, a to za provozní, investiční a finanční činnost. [22]

Při konstruování Cash flow je možné využít jednu ze dvou metod. První možnost je přímá metoda, podle které jsou peněžní toky sledovány v průběhu účetního období, což je značně náročné na evidenci, a proto je přednost dávána spíše nepřímé metodě. U této druhé možnosti dochází k úpravě výsledku hospodaření o položky, které sice nejsou peněžními toky, ale mají vliv na tento výsledek hospodaření. [24]

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Poslední eventuální dílčí část účetní závěrky je přehled o změnách vlastního kapitálu. Stejně jako Cash flow bývá součástí přílohy a povinný je u auditovaných a akciových společností.

Změnami vlastního kapitálu je myšleno zvyšování či snižování jeho dílčích položek za běžné a minulé účetní období. Tyto změny jsou důležité pro hodnocení záměrů účetní jednotky a posouzení vývoje v budoucnosti. [5]

2.3 Schválení, audit a zveřejnění účetní závěrky

Pokud jsou jednotlivé výkazy vyhotoveny, a účetní závěrka je sestavena, následuje ještě několik dalších činností, které je nutné v této souvislosti učinit. Účetní závěrka musí být schválena, popřípadě přezkoumána auditorem, což pro povinně auditované společnosti znamená i vytvoření výroční zprávy, a nakonec zákonem stanoveným způsobem zveřejněna.

2.3.1 Proces schvalování účetní závěrky

Na sestavení účetní závěrky se podílí především pracovníci dané společnosti, zejména tedy tým účetních a ekonomicky zainteresovaných pracovníků. Schvalování účetní závěrky je ale povinností nejvyššího orgánu dané společnosti, což bývá valná hromada.

Valná hromada musí zasednout za účelem schválení účetní závěrky do šesti měsíců od rozvahového dne, což je nejpozdější možný termín. Na samotné schválení účetní závěrky je vyhrazen časový horizont končící posledním dnem účetního období, které následuje bezprostředně po rozvahovém dni aktuálního období. Pokud však ani po uplynutí tohoto horizontu účetní závěrka schválena není, je nutné uvést tuto skutečnost do přílohy a účetní závěrka je tedy považována za neschválenou. [23]

2.3.2 Přezkoumání účetní závěrky auditorem

Audit účetní závěrky, který se někdy také uvádí pod názvem externí nebo statutární audit, se zaměřuje jak na individuální účetní závěrky tak i na konsolidované. Na přezkoumání neboli audit účetní závěrky jsou najímáni auditoři či auditorské společnosti, které jsou nezávislé na dané účetní jednotce, která je najímá. [12]

Výsledkem provedeného auditu je výrok auditora, který tak vyjadřuje svůj souhlas či nesouhlas s tím, zda auditovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace dané společnosti. Auditor může také doporučit či nařídit, aby například daná oblast byla vykazována jiným způsobem apod. Proto je účelné mít auditorem ověřenou účetní závěrku ještě před schválením valnou hromadou, protože do té doby lze ještě daná doporučení zohlednit, např. v příloze. [12]

Je logické, že pro uživatele bude účetní závěrka ověřená auditorem věrohodnější, protože takováto účetní závěrka je zvláště při kladném výroku auditora považována za spolehlivý zdroj informací.

Audit je povinný pro určité účetní jednotky, ale z výše uvedeného vyplývá, že není na škodu nechat si přezkoumat účetní závěrku dobrovolně. Jaké účetní jednotky podléhají auditu stanovuje ZoÚCE v § 20. Jsou zde uvedena jednak kritéria, dle kterých se vyhodnocuje povinnost auditu a dále pak poměr, v jakém splnění uvedených kritérií zakládá povinnost auditu, a to rozdílně pro akciové společnosti a ostatní účetní jednotky.

V ZoÚCE jsou uvedeny tři kritéria. Prvním kritériem je překročení hodnoty celkových aktiv, jež činí 40 000 000 Kč. Dále se posuzuje úhrn čistého obratu, který musí překročit 80 000 000 Kč, a nakonec je to průměrný přepočtený stav zaměstnanců, který by musel přesáhnout padesát. [26]

U akciové společnosti může být posuzování jednoduché, neboť pokud překročí nebo dosáhne hned prvního kritéria, má povinnost přezkoumání účetní závěrky auditorem, a následné posuzování dalších kritérií není nutné. U akciových společností o povinnosti auditu rozhoduje splnění pouhého jednoho kritéria. U ostatních účetních jednotek, ale i fyzických osob je postup méně přísný. Tyto subjekty podléhají auditu až v případě, pokud dosáhnou dvou z uvedených podmínek. [23]

Výroční zpráva

Pokud se daná společnost stane auditovanou, rozšiřuje se okruh jejích povinností, a to na sestavení výroční zprávy, která též podléhá přezkoumání. Ani tento výkaz není podmíněn povinností jej sestavit, a může být vyhotoven dobrovolně. Na druhé straně, pokud se účetní jednotka rozhodne nechat si ověřit účetní závěrku auditorem aniž by k tomu měla povinnost, neznamená to automaticky i povinnost sestavovat výroční zprávu. [23]

Součástí výroční zprávy bývá celá účetní závěrka a obsahuje ještě další zákonem stanovené informace, například o významných skutečnostech, které se staly

až po rozvahovém dni, a to od data sestavení účetní závěrky k datu sestavení výroční zprávy, o činnostech týkajících se výzkumu a vývoje nebo ochrany životního prostředí. Dále zde účetní jednotky uvádí údaje o vývoji své činnosti nebo o finančních instrumentech či informace o organizační složce společnosti v zahraničí. Tento výčet není zdaleka konečný, protože výroční zpráva obsahuje také další důležité informace vyžadované různými právními předpisy. [23]

2.3.3 Požadavky na zveřejnění účetní závěrky

Požadavky na zveřejnění účetní závěrky jsou pro společnosti zapsané v obchodním rejstříku ukotveny v ZoÚCE v § 21a. Zveřejněním je chápáno uložení dokumentů do sbírky listin u obchodního rejstříku.

Těmito dokumenty jsou výroční zprávy, které obsahují účetní závěrky, z čehož vyplývá, že pokud podnik výroční zprávu sestavuje, povinně do sbírky ukládá účetní závěrku, ať již řádnou nebo mimořádnou či konsolidovanou. Stejný princip je i u návrhu na rozdělení zisku a jeho konečné podoby či vypořádání případné ztráty, které bývají součástí účetních závěrek, ale pokud jejich součástí nejsou, musí být do sbírky listin uloženy také. Dále se do obchodního rejstříku ukládá také zpráva o propojených osobách. [9]

Důležitým požadavkem týkajícím se zveřejňování je dodržení lhůty pro splnění této povinnosti a jedná se o lhůtu 30 dní od data, ke kterému došlo ke schválení účetní závěrky, ale nejpozději je možné splnit zveřejňovací povinnost do konce účetního období bezprostředně následujícího. Pokud však ke schválení nedojde, nezbavuje to účetní jednotku zveřejňovací povinnosti, ale tato skutečnost musí být uvedena zpravidla v příloze. Další specifický požadavek se týká auditovaných společností, které v této lhůtě musí zveřejnit jak účetní závěrku tak výroční zprávu, přičemž oba dokumenty už musí být po přezkoumání auditorem. [23]

3 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Tato kapitola je věnována vymezení účetní závěrky z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jakožto souboru významných nástrojů harmonizace účetního výkaznictví na mezinárodní úrovni.

V první části této kapitoly je stručně nastíněn proces sladování účetnictví a finančního výkaznictví v rámci jednotlivých směrů harmonizace. Pozornost je zaměřena zejména na příspěvek IAS/IFRS v tomto složitém procesu, a to především v závěru této části kapitoly, ve kterém jsou specifikovány jeho východiska a vymezen tzv. Koncepční rámec.

Následující část se konkrétněji týká účetní závěrky a vykazování dle požadavků daných Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a poslední část této kapitoly pak obsahuje stručné vymezení dalších významných standardů IAS/IFRS, které upravují některé vybrané oblasti účetnictví.

3.1 IAS/IFRS a proces harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví

Současná světová ekonomika je významně ovlivněna globalizačními procesy, které zapříčiňují volný pohyb zboží, kapitálů včetně peněz, ale také i pracovníků přemísťujících se za pracovními příležitostmi. Globalizace tedy vyvolává významný nárůst přeshraničních aktivit. Firmy z části přemísťují nebo rozšiřují svou činnost a operují na mezinárodních trzích, dochází ke spojování podniků na nadnárodní úrovni a domácí investory již nezajímají jen investiční příležitosti v rámci své země, ale dosti často se rozhodují o vložení svých prostředků do zahraničních firem. [2]

Rozhodnutí zahraničních investorů investovat do tuzemské společnosti, a naopak domácích investorů vložit svůj kapitál do některé společnosti v jiné zemi jsou podloženy ekonomickými informacemi, které musí mít vysokou vypovídací schopnost.

Informační systémy se v různých zemích mohou lišit a proto je stále více kladen důraz na zvýšení srovnatelnosti, spolehlivosti a také srozumitelnosti těchto důležitých ekonomických informací, jejichž součástí jsou samozřejmě i účetní informace, které jsou stěžejní jak pro provádění podnikatelských rozhodnutí, tak i z pohledu poskytování případných dotací či podpor nebo grantů. Tyto skutečnosti vyvolaly potřeby harmonizace účetnictví a výkaznictví, tedy přiblížení až sladění národních legislativ zemí v oblasti účetního vykazování. [3]

Jde o náročný proces, který v současnosti není zcela dokončen, protože účetnictví je podřízeno neustále probíhajícímu vývoji na úrovni Evropské unie i ve světovém rozsahu. Z toho vyplývá, že na tento rozvoj jak národního tak i nadnárodního ekonomického prostředí musí reagovat, a to zejména na podněty vycházející hlavně z aktuálních světových směrů ve vývoji teorie i praktických zkušeností. [14]

3.1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Systém standardů IAS/IFRS je výsledkem celosvětové harmonizace, a je zaměřen na sestavování finančních výkazů, které mají odpovídat požadavkům jejich uživatelů. Jde o systém, který plně odpovídá nárokům stále se srozdávající ekonomiky, jež je orientována na trh a poskytování informací obsažených v těchto výkazech. [4]

Rok 1973 je z hlediska IAS/IFRS významný z důvodu založení Výboru pro mezinárodní účetní standardy, tzv. IASC (International Accounting Standard Committee), který vydával mezinárodní účetní standardy označené anglickou zkratkou IAS (International Accounting Standards). [14]

Standardy označené jako IAS jsou stále v platnosti a mohou být předmětem novelizací i když byl IASC v roce 2001 nahrazen Radou pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví známou pod zkratkou IASB (International Accounting Standards Board), která již vydává standardy označené jako IFRS (International Financial Reporting Standards). [14]

Označení IFRS se překládá jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a tato změna v názvosloví upřesňuje, že se nejedná o standardizaci účtování, ale účetního výkaznictví. V této diplomové práci bude pro označení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví využívána zkratka IAS/IFRS. [14]

V rámci systému IAS/IFRS jsou vydávány nejen samotné standardy, ale také důležité interpretace, jimiž jsou buď objasňována ustanovení daného standardu nebo vyjadřují reakci na okolnosti, které vznikly nově až po vzniku standardu a nebyly tedy v této době jeho předmětem. [5]

Dne 9. července 2009 byl vydán standard IFRS for SMEs (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities), což je Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, který mohou s účinností od tohoto data dobrovolně využívat účetní jednotky, které nejsou předmětem veřejného zájmu, tzn. podniky, které neobchodují na veřejném trhu a nadržují aktiva významného objemu

rozsáhlého okruhu klientů. Tento standard z plných IAS/IFRS vychází, a snaží se je zjednodušit pro potřeby těchto specifických účetních jednotek. Nejsou v něm obsaženy potupy účtování. Pozornost je věnována především uznávání, oceňování a také vykazování položek účetních výkazů. Tato diplomová práce se však bude zaměřovat pouze na plné IAS/IFRS. [15].

3.2 Finanční výkaznictví a účetní závěrka dle standardů IAS/IFRS

V roce 2002 přijala Evropská komise Nařízení o uplatňování IAS/IFRS, ve kterém bylo uvedeno, že společnosti budou muset sestavovat konsolidované účetní závěrky odpovídající požadavkům IAS/IFRS, a to od roku 2005. [5]

Toto nařízení se vztahuje nejen na společnosti, ale také na banky a pojišťovny. Rozhodující pro vznik povinnosti sestavovat takovouto účetní závěrku je skutečnost, že cenné papíry uvedených společností jsou kótovány na regulovaných trzích. [5]

V kompetenci členských zemí Evropské unie je možnost rozšíření působnosti tohoto nařízení také na individuální účetní závěrky a není vyloučeno ani rozšíření na nekótované společnosti. [5]

V české účetní legislativě můžeme nalézt ustanovení týkající se povinnosti vykazování dle IAS/IFRS v § 19a ZoÚCE, který zakotvuje výše uvedené, a to že obchodní korporace emitující cenné papíry na evropském regulovaném trhu má povinnost účtovat a sestavit účetní závěrku dle IAS/IFRS. Pro konsolidující účetní jednotky zmiňuje ZoÚCE povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky na základě požadavků IAS/IFRS v § 23a, a to za výše uvedených podmínek. [24]

Účetní jednotka se také může rozhodnout využít IAS/IFRS i dobrovolně případně za účelem potřeby investora nebo zlepšení vztahů s odběrateli i dodavateli. Zde je třeba zvážit náročnost celého procesu neboť např. pro účely daně z příjmů není účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS akceptována, a je proto nutné ji sestavovat i dle české účetní legislativy. [14]

3.2.1 Koncepční rámec pro účetní výkaznictví

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky není ve své podstatě standardem, ale je nepostradatelným východiskem vykazování dle standardů IAS/IFRS, a má nezastupitelné postavení při jejich aplikaci. Ve vztahu k ostatním standardům

Koncepční rámec žádný z nich nenahrazuje ani neruší jakákoli ustanovení v nich obsažená. [8]

Ustanovení Koncepčního rámce slouží jak účetním jednotkám, které sestavují své účetní výkazy v souladu s IAS/IFRS tak i samotným auditorům, kteří mají povinnost je ověřit. Pomoc Koncepčního rámce využívá také Rada IASB, která jakožto tvůrce standardů vychází z Koncepčního rámce i při přípravě nových standardů popřípadě při kontrole a novelizacích standardů již vydaných. [24]

V Koncepčním rámci je možno nalézt vymezení samotného cíle účetního výkaznictví, kvalitativní vlastnosti vykazovaných finančních informací, stanovení předpokladu zpracování výkazů účetní závěrky a definice jejich jednotlivých základních prvků včetně podmínek pro zahrnutí těchto položek do výkazů a způsobů jejich oceňování. [8]

Cíl účetního výkaznictví

Cílem účetního výkaznictví je prostřednictvím účetní závěrky poskytnout širokému okruhu externích i interních uživatelů užitečné a zároveň významné informace o finanční pozici účetní jednotky, o změnách ve finanční pozici a také informace o výkonnosti účetní jednotky. [20]

Kvalitativní vlastnosti vykazovaných informací

Předpokladem užitečné informace je její relevantnost a věrná reprezentace. Ke zvýšení užitečnosti vykazované informace je důležité, aby informace měla i další vlastnosti, které k tomuto zvýšení přispívají, a to její srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost. [8]

Relevantnost

Relevantní informace je taková, která je důležitá ve svém významu pro rozhodování uživatelů, kteří ji využívají. Taková informace je pak uživatelům nápomocná při hodnocení předešlých či aktuálních událostí nebo k prognóze událostí, které mají nastat v budoucnosti, a dále pak umožňuje uživatelům potvrdit jejich minulé rozhodnutí a hodnocení. Relevance je ovlivněna podstatou a významností informace. [20]

Věrná reprezentace

Věrná reprezentace informace je vlastnost, která nahradila předešlý věrný a pravdivý obraz vykazovaných údajů. Aby tuto vlastnost vykazovaný údaj měl, musí být jeho zachycení bezchybné, neutrální a úplné, a musí reprezentovat skutečnosti, které jsou jím zachyceny. [20]

Srovnatelnost

Uživatelé účetních závěrek musí mít možnost srovnat vykazované údaje v průběhu času, pokud se jedná o jednu účetní jednotku. Proto by mělo být zachycení a oceňování podobných transakcí konzistentní. Smyslem harmonizace je však také to, aby bylo možné srovnávat i účetní závěrky různých účetních jednotek, například při investičním rozhodování, a proto pokud je informace srovnatelná, zvyšuje se její užitečnost. [20]

Ověřitelnost

Ověřitelnost informace je také významná vlastnost, protože zvyšuje jistotu uživatelů v tom, že tato informace věrně zobrazuje transakci, kterou má zobrazovat. Ověřitelnost může být jak přímá tak i nepřímá. [25]

Včasnost

Včasná informace je taková, která je k dispozici tehdy, kdy je uživateli potřebná pro jeho rozhodování. Většinou platí, že v průběhu času ztrácí vykazovaná informace svou užitečnost, ale na druhé straně i informace týkající se dávno předešlého období může být včasná, pokud je uživateli aktuálně k dispozici například pro porovnání s aktuální hodnotou nebo pro posouzení trendu. [25]

Srozumitelnost

Jako poslední vlastnost, která zvyšuje užitečnost informace je její srozumitelnost. Pokud je informace nesrozumitelná, je pro uživatele jen těžko využitelná. Srozumitelná informace musí jasně a stručně popsat a prezentovat ekonomickou oblast, kterou zobrazuje. [8]

Předpoklad zpracování výkazů účetní závěrky

Předpokladem, na kterém je založena účetní závěrka je zejména **předpoklad trvání jednotky**. Účetní závěrka je tedy sestavena za předpokladu, že společnost plánuje ve své činnosti pokračovat i nadále, a tento úmysl není nijak významně a zásadně ohrožen. [8]

Definice základních prvků účetní závěrky

Pokud daná položka splňuje definici některého z následujících prvků, je možné ji zahrnout do účetní závěrky a to za předpokladu, že budoucí ekonomický užitek podle povahy položky připlyne nebo odplyne a hodnotu takovéto položky lze spolehlivě stanovit. [8]

Mezi základní prvky účetní závěrky patří aktiva, závazky a vlastní kapitál, které se týkají finanční pozice účetní jednotky. Prvky týkající se výkonnosti účetní jednotky jsou pak výnosy a náklady. [8]

Aktiva

Aktiva jsou zdroje, nad kterými má účetní jednotka kontrolu a přímo je tedy ovládá. Aktivum vzniká na základě konkrétní již proběhlé události a společnost od něj očekává prokazatelný budoucí ekonomický přínos. [7]

Závazky

Závazky vznikají stejně jako aktiva na základě nějaké události v minulosti. U závazku, který musí být spolehlivě ocenitelný se však jedná o současnou povinnost jeho vypořádání, způsobujícího dostatečně jistý odliv zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch. [7]

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál souvisí s výší aktiv a závazků, protože tvoří rozdíl mezi souhrnem hodnot aktiv a souhrnem závazků, a tvoří tak zbytkovou část aktiv. [7]

Výnosy

Výnosy mohou být zaúčtovány pokud jsou dostatečně jisté a spolehlivě měřitelné. Výnos má za následek buď zvýšení aktiv nebo snížení závazku, protože zvyšuje ekonomický prospěch. [7]

Výnosy jsou v Koncepčním rámci souhrnně označeny pod pojmem „*income*“. Pojem *income* se vnitřně rozlišuje na dva typy výnosů. Prvním typem jsou výnosy, které plynou z hlavních výdělečných činností podniku, například tržby z prodeje zboží či z poskytování služeb nebo z pronájmu. Takovéto výnosy jsou označovány pojmem „*revenue*“. [26] Výnosy označované jako „*gains*“ jsou chápány jako ostatní výnosy, které jsou důsledkem neovlivnitelných událostí nebo vedlejších činností účetní jednotky, například nerealizované zisky z přecenění cenných papírů. [25]

Náklady

Náklady jsou vykazovány v souvislosti s konkrétními výnosy a stejně jako ty musí být pro vykázání spolehlivě měřitelné. Dochází však k opačným procesům, protože se vznikem nákladů je spojován úbytek ekonomického prospěchu v důsledku snížení aktiv nebo zvýšení závazků. [25]

Opačný je i vliv na vlastní kapitál, kdy při vzniku výnosu dochází ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než navýšením vkladů vlastníků a u nákladu naopak k poklesu hodnoty vlastního kapitálu, jež není následkem jeho rozdělení vlastníků. [25]

Stejně jako výnosy mají i náklady své vnitřní členění. Jako „*expenses*“ jsou vnímány náklady při realizaci hlavních výdělečných činností, a lze je členit podle druhu nebo účelu. Příkladem těchto nákladů jsou náklady na prodej či mzdy nebo také odpisy. Tyto náklady jsou vykazovány v souvislosti s výnosy označovanými „*revenue*“ [25]

Ostatní náklady vznikají stejně jako výnosy zvané „*gains*“ v důsledku vedlejších činností nebo neovlivnitelných událostí. Takové náklady jsou známé pod pojmem „*losses*“, a jsou to například ztráty z pohrom, prodeje aktiv či kurzové ztráty. [8]

Oceňovací základny

Jak již bylo uvedeno u definic jednotlivých základních prvků účetní závěrky, jednou z podmínek pro jejich vykázání je spolehlivost ocenění. Koncepční rámec vymezuje možnosti oceňovat několika možnými přístupy a to historickými náklady, momentálními náklady, realizovatelnou hodnotou nebo současnou hodnotou. [8]

Historické náklady

Historické náklady jsou oceňovacím přístupem, dle kterého jsou aktiva a závazky oceňovány podle úrovně vynaložených peněz či peněžních ekvivalentů na jejich získání v době pořízení či k datu vzniku v případě závazku.

Momentální náklady

Momentální náklady představují u aktiva částku, která by se musela uhradit, kdyby bylo aktivum resp. ekvivalentní aktivum pořízeno v současné době. U závazku jde o nediskontovanou částku, která je vyžadována k jeho aktuálnímu vypořádání. [25]

Realizovatelná hodnota

Realizovatelná hodnota vyjadřuje úroveň peněžních prostředků, které je možno získat prodejem aktiva. U závazků se jedná o nediskontovanou částku, která odpovídá očekávané hodnotě úhrady tohoto závazku v běžném období. [7]

Současná hodnota

Poslední možnou oceňovací základnou dle Koncepčního rámce je současná hodnota. Aktiva se podle této oceňovací základny oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních toků, které mají aktiva vytvářet při běžné činnosti. V případě závazků jde o ocenění ve výši peněžních odtoků nutných k úhradě v běžném období. [7]

3.2.2 IAS 1 - Presentace účetní závěrky a další související standardy

Standard **IAS 1 – Presentace účetní závěrky** je platný od července 1998 a od té doby byl několikrát novelizován. Ve standardu jsou uvedeny podstatné náležitosti účetní závěrky a vymezen obsah jednotlivých výkazů, s důrazem na jejich vzájemnou srovnatelnost s výkazy předešlých období a zároveň i srovnatelnost s jinými účetními jednotkami. Na standard nelze pohlížet odděleně a při jeho použití je nezbytné respektovat i ostatní standardy IAS/IFRS a také Koncepční rámec. [4]

Vlastnosti účetní závěrky

Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS musí mít některé obecné vlastnosti, z nichž jedna již byla v souvislosti s Koncepčním rámcem výše vymezena, a jednalo se o trvání jednotky.

Věrné zobrazení a soulad s IAS/IFRS

Další samozřejmou vlastností je věrné zobrazení a soulad s IAS/IFRS. Věrné zobrazení znamená, že účetní závěrka věrně prezentuje finanční pozici, finanční výkonnost

a peněžní toky účetní jednotky. Informace o souladu účetní závěrky s IAS/IFRS je nutno uvést ve formě bezvýhradného prohlášení jako součást komentáře. [5]

Akruální základ účetnictví

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku na akruálním principu. Akruální princip znamená vykázaní informací v účetních výkazech dle věcné a časové souvislosti nikoli na bázi hotovostní, tedy bez ohledu na příjem nebo výdej peněžních prostředků, což platí s výjimkou informací o peněžních tocích. [8]

Významnost a agregace

Koncept významnosti a agregace vyjadřuje povinnost vykázaní významných položek účetních výkazů samostatně a zároveň možnost agregovat ty položky, které jsou svou podstatou shodné povahy nebo funkce. Vykazovat v rámci jednotlivých tříd shodné položky je možné v případě, že tyto položky nejsou natolik významné, aby je bylo nutné vykazovat samostatně. [5]

Kompenzace

Kompenzace resp. zákaz kompenzace znamená, že je nepřipustné vzájemné vyrovnávání aktiv a závazků nebo výnosů a nákladů, neboť je nutné jejich samostatné vykázaní aby nedošlo k nepochopení transakcí zobrazovaných těmito položkami uživateli. Kompenzace je možná pouze v takových případech, kdy by odrážela podstatu dané transakce a dovoluje-li to některý standard nebo interpretace. [5]

Frekvence vykazování

Z hlediska frekvence vykazování je nutné zveřejnit účetní závěrku minimálně jednou ročně, protože účetní období trvá zpravidla jeden kalendářní rok. Pokud však dochází ke změně konce účetního období, a účetní závěrka se zveřejňuje za období delší, případně kratší než jeden rok, je nutné tuto skutečnost a důvody takto vzniklé situace také zveřejnit. [8]

Srovnávací informace

Srovnávací informace, které se vztahují k předešlému období je nutné uvádět u všech vykázaných částek, pokud ostatní standardy neuvádí něco jiného. Pokud je to

nezbytné k pochopení účetní závěrky aktuálního období, uvádějí se tyto informace také u dalších popisných a slohových údajů. [8]

Konzistence zveřejnění

Poslední uváděnou vlastností je konzistence zveřejnění, podle které by měly být položky účetní závěrky sestavené ke konci předešlého období konzistentně převedeny do účetního období následujícího. Takto se postupuje v případě, že jiný standard, například IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, nevyžaduje vhodnější způsob zveřejnění. [8]

Struktura a obsah účetní závěrky

Účetní závěrka, která je sestavena v souladu s IAS/IFRS povinně obsahuje výkaz o finanční pozici, který je známy v české účetní legislativě pod názvem „rozvaha“. Dále je nutnou součástí výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období, který je v českém účetnictví známý jako „výsledovka“ nebo jako „výkaz zisku a ztráty“. Dalšími dvěma výkazy jsou výkaz změn vlastního kapitálu za období a výkaz o peněžních tocích za období. Poslední povinnou součástí je komentář, který je v případě českých právních předpisů označován jako „příloha“. Součástí účetní závěrky by měly být všechny tyto výkazy, a to minimálně za předchozí a běžné účetní období. [8]

Výkaz o finanční pozici ke konci období

Výkaz o finanční pozici obsahuje jako své základní prvky aktiva, závazky a vlastní kapitál, jejichž základní určení vychází z definic Koncepčního rámce. Tento výkaz byl v IAS/IFRS známý jako rozvaha, ale od roku 2008 došlo ve všech standardech k jeho přejmenování. [14]

Tento výkaz musí mimo jiné obsahovat svůj název a název společnosti, za kterou je účetní závěrka sestavována, datum sestavení, měnu vykazování, přesnost zaokrouhlení a další informace. K jednotlivým vykazovaným položkám jsou uváděny i odkazy na komentář, kde jsou uvedeny a analyzovány další souvislosti těchto položek. [7]

Ve výkazu o finanční pozici jsou aktiva a závazky rozdělena z hlediska času na krátkodobé a dlouhodobé. Je však možné vykazovat jednotlivé položky i z hlediska likvidity v případě, pokud toto pojetí poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. Ve standardu IAS 1 jsou uvedeny minimální řádkové položky výkazu o finanční pozici

a stanoveny podmínky pro uznání aktiva a závazku jako dlouhodobého nebo krátkodobého. [8]

Mezi aktiva jsou zařazovány například položky jako pozemky, budovy a zařízení, investiční nemovitý majetek, nehmotná či finanční aktiva, zásoby nebo obchodní a jiné pohledávky. Krátkodobá aktiva jsou klasifikována na základě čtyř podmínek s tím, že veškerá ostatní aktiva jsou považována za dlouhodobá.

Aktivum se považuje za krátkodobé, jestliže:

- existuje předpoklad pro jeho realizaci nebo je aktivum určeno k prodeji či spotřebě v průběhu obvyklého provozního cyklu společnosti,
- je primárně určeno pro účely obchodování,
- se předpokládá jeho realizace během jednoho roku od skončení účetního období,
- je aktivem hotovost či hotovostní ekvivalent s neomezenou možností směny tohoto aktiva, nebo jestliže toto aktivum nebude použito jako úhrada závazku po dvanácti měsících od skončení účetního období. [8]

Mezi položky definované jako závazky, které by měly být vykázány ve výkazu o finanční pozici, jsou zařazovány například obchodní a jiné závazky, finanční závazky nebo závazky ze splatné či odložené daně. Stejně jako aktiva jsou i závazky klasifikovány na základě čtyř předpokladů, přičemž veškeré ostatní závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

Účetní jednotka vykáže závazek jako krátkodobý, pokud:

- bude podle předpokladů uhrazen během obvyklého provozního cyklu společnosti,
- je závazek držen pro účely obchodování,
- bude závazek uhrazen v průběhu dvanácti měsíců od skončení účetního období,
- nemá účetní jednotka nepodmíněné právo k odložení úhrady závazku na dobu delší než dvanáct měsíců od skončení účetního období. [8]

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku zahrnuje jako základní prvky náklady a výnosy, které splňují definice dle Koncepčního rámce a byly v daném období uznány, pokud některý standard nestanoví něco jiného. [5]

V tomto výkazu uvádí účetní jednotka zisk případně ztrátu a úplný výsledek za účetní období v rozdělení na nekontrolní podíly a vlastníky mateřské společnosti. [8]

Účetní jednotka má v tomto případě dvě možnosti. Buď prezentuje jediný výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku, který bude obsahovat část o výsledku a část o ostatním úplném výsledku, a obě části tak budou prezentovány společně. Druhá možnost je vykázat část o výsledku jako samostatnou výsledovku, která v tomto případě musí předcházet výkazu, kterým se prezentuje úplný výsledek. [8]

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku má mít výsledek, ostatní úplný výsledek a úplný výsledek za období. [8]

Výsledek je rozdíl mezi celkovými výnosy a náklady bez položek ostatního úplného výsledku. Tyto náklady mají být analyzovány pro účely rozčlenění na základě jedné ze dvou metod, a tato analýza má být rovněž prezentována. První metoda rozlišuje náklady podle podstaty a druhá podle funkce nákladů. [8]

Podle způsobu vykazování obsahuje část o výsledku minimálně položky, jako jsou výnosy, finanční náklady, podíl na zisku přidružených a společných jednotek za předpokladu použití ekvivalenční metody, daňové náklady a jedinou položku za ukončované činnosti. [8]

Ostatní úplný výsledek obsahuje položky klasifikované dle své podstaty. Dále zahrnuje podíly na tomto výsledku v přidružených a společných podnicích za použití ekvivalenční metody seskupené na položky, které budou nebo nebudou v souvislosti s jinými standardy následně reklasifikovány do výsledku. Tyto reklasifikační úpravy také účetní jednotka zveřejňuje. [8]

Položky ostatního úplného výsledku mohou být vykazovány snížené o daňové dopady. V případě, že jsou vykázány položky nesnížené, vykáže se daň z příjmů vztahující se k těmto položkám samostatně jako jediná částka. [8]

Celkový úplný výsledek obsahuje všechny položky výše uvedených kategorií, tedy jak výsledku tak ostatního úplného výsledku. Tento úplný výsledek za účetní období je vyjádřením změny vlastního kapitálu bez vlastnických změn. [8]

Výkaz o peněžních tocích za období

Výkaz o peněžních tocích je dle IAS 1 další povinnou součástí účetní závěrky, na základě které je možné zhodnotit schopnost účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky. Požadavky na sestavení a zveřejňování tohoto výkazu však nejsou obsahem standardu IAS 1, ale IAS 7 – Výkaz peněžních toků. [8]

Výkaz změn vlastního kapitálu za období

Smyslem tohoto výkazu je poskytnout informace o počátečním stavu vlastního kapitálu, o celkových přírůstcích a úbytcích jeho jednotlivých složek, ke kterým dochází v průběhu účetního období a jeho konečném stavu. [3]

Komentář

Komentář k účetním výkazům uvádí informace o základně, ze které zpracování účetní závěrky vychází a popis účetních pravidel využívaných v účetní jednotce. Dále jsou v něm zveřejněny informace, které nejsou zjistitelné z výše uvedených výkazů, ale dle IAS/IFRS je nutné je uvádět, a jedná se jak o samostatné údaje, tak i o informace nutné k pochopení uvedených výkazů. [5]

Komentář obsahuje základní údaje o účetní jednotce, pokud nejsou zveřejněny jinde. Jedná se o údaje jako jsou název, sídlo a právní forma společnosti, popis její činnosti nebo informace o vlastnické struktuře společnosti. [5]

Komentář je významným zdrojem informací o důležitých účetních pravidlech jako jsou oceňovací báze a způsoby účtování specifických položek, ale také o změnách v účetních pravidlech. Účetní jednotka je zde povinna zveřejnit informace upozorňující na možná rizika a nejistoty ve vztahu k budoucnosti, které by mohly mít za následek ohrožení budoucí činnosti účetní jednotky nebo výraznou negativní změnu vykazovaných položek. Dále je účetní jednotka povinna zveřejnit například pravidla a procesy v oblasti řízení kapitálu.[5]

Další související standardy

Standard IAS 1 – Prezentace účetní závěrky musí být používán s přihlédnutím k ostatním standardům IAS/IFRS a také ke Koncepčnímu rámci a interpretacím. [4]

Ustanovení tohoto standardu se nevztahuje na strukturu a obsah mezitimních účetních závěrek, které jsou upraveny standardem IAS 34 – Meztimní účetní výkaznictví.

IAS 7 – Výkaz peněžních toků

Tento standard definuje peněžní toky, vymezuje strukturu a obsah tohoto výkazu a stanovuje vykazování jednotlivých druhů peněžních toků z hlavní činnosti, z investiční činnosti a financování, dále peněžních toků na čistém základě a v cizí měně. Standard upravuje také vykazování dalších položek, jako jsou úroky a dividendy, daně ze zisku,

nepeněžní transakce, investice do dceřiných a přidružených podniků nebo vykazování nabytí a pozbytí dceřiných společností. [8]

Tento výkaz podává přehled o změnách v peněžních tocích, za které jsou považovány kromě hotovosti také peněžní ekvivalenty, které jsou specifické svou vysokou likviditou a jsou to finanční investice jednoduše směnitelné za peníze. [4]

Při sestavení výkazu se vyžaduje rozlišení peněžních toků podle tří základních druhů činností, a to provozních, investičních a činností financování.

Peněžní toky generované při hlavní výdělečné činnosti podniku jsou začleňovány jako **peněžní toky z provozní činnosti**. Sestavení výkazu pro tuto oblast je možné na základě jedné ze dvou metod, a to buď pomocí přímé metody nebo metody nepřímé. [14]

Přímá metoda, kterou IAS/IFRS preferuje, je založena na vykázání hlavní třídy hrubých příjmů a výdajů hotovosti. Informace o těchto tocích je možné získat z účetních podkladů účetní jednotky nebo při úpravě tržeb a nákladů na prodej, úrokových a dalších obdobných nákladů a výnosů o pohyby stavu zásob, provozních pohledávek a závazků či o jiné hotovostní položky. [8]

Nepřímá metoda je založena na zobrazení čistých peněžních toků z provozní činnosti. Tyto toky se získají úpravou výsledku hospodaření před zdaněním o dopady specifických nepeněžních transakcí, jakými jsou například odpisy nebo tvorba rezerv. [14]

Za **peněžní toky z investiční činnosti** jsou považovány ty, které byly získány nebo použity k pozbývání a nabývání dlouhodobého majetku. Peněžní toky související se změnami v rozsahu a složkách vlastního kapitálu nebo vypůjček podniku se zařazují do kategorie **financování**. [14]

3.3 Problematika dalších vybraných oblastí účetního výkaznictví z pohledu standardů IAS/IFRS

Následující část se týká vykazování vybraných položek účetních výkazů, zejména pak hmotného a nehmotného majetku, zásob, nákladů, výnosů a rezerv.

3.3.1 Vykazování hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek

Na vykazování dlouhodobého hmotného majetku se zaměřují zejména tři standardy IAS/IFRS. V případě pozemků, budov a zařízení se využívá shodně nazvaný standard IAS 16. IAS 40 – Investiční nemovitosti se zaměřuje na vykazování investic do nemovitostí a IAS 17 – Leasingy upravuje vykazování majetku pořízeného formou leasingu. [22]

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou považovány za dlouhodobá aktiva, pokud jak už definuje i Koncepční rámec, ekonomický prospěch spojený s těmito aktivy poplyne v budoucnu do účetní jednotky. Další podmínkou pro uznání těchto položek mezi aktiva je jejich spolehlivé ocenění, což znamená zejména spolehlivou měřitelnost nákladů na jejich pořízení [8]

Tento standard zařazuje mezi pozemky, budovy a zařízení ta aktiva, jejichž doba použitelnosti přesahuje alespoň jedno účetní období, a která jsou určena k použití při výrobě nebo zásobování zbožím či službami. [10]

Prvotním oceněním majetku je většinou pořizovací cena tvořená nákupní cenou a dalšími náklady. Tyto náklady zahrnují vedlejší pořizovací náklady, kterými mohou být náklady na přípravu místa, přepravu nebo montáž, ale na druhé straně nejsou za tyto náklady považovány náklady na školení zaměstnanců nebo na reklamu. Další složkou nákladů vstupujících do pořizovací ceny jsou náklady na demontáž nebo na uvedení místa do původního stavu, tedy náklady spojené s vyřazením pozemků budov a zařízení. [7]

Po prvotním zaúčtování a ocenění se účetní jednotka musí rozhodnout, zda bude k ocenění využívat model pořizovacích nákladů nebo přeceňovací model. Jednodušší model pořizovacích nákladů oceňuje majetek k rozvahovému dni na úrovni pořizovací ceny, kterou je nutné snížit o kumulované odpisy a ztrátu ze snížení hodnoty. Ocenění

pomocí tohoto oceňovacího modelu se promítne pouze výsledkově, čímž se mimo jiné odlišuje od druhého modelu pro následné ocenění. [7]

Touto druhou možností je přeceňovací model, který je oproti modelu pořizovacích nákladů značně složitější, a je založen na stanovení reálných hodnot jednotlivých složek pozemků, budov a zařízení. Další odlišností oproti předešlému modelu je skutečnost, že pomocí modelu přecenění je možné stanovit nejen nižší hodnotu majetku, ale je možné také přecenění směrem nahoru na hodnotu vyšší. [7]

Pokud dojde v rámci přecenění ke zjištění, že má být hodnota majetku vyšší, projeví se toto zvýšení v rámci zvláštního fondu pro zachycení přecenění, například ve fondu přecenění a nikoli výsledkově. Zachycení zvýšení hodnoty aktiva ve výnosech je možné pouze za situace, že by v rámci předešlých přecenění bylo provedeno snížení hodnoty majetku, které bylo původně zachyceno v nákladech. [3]

Snížení hodnoty majetku se tedy zachytí výsledkově. Použití fondu přecenění je zde také možné, ale pouze pokud byl dříve navýšen z titulu zvýšení hodnoty majetku. [3]

Tento majetek s výjimkou pozemků, pokud nemají omezenou dobu použitelnosti je nutné odpisovat. Je možné zvolit metody založené na čase nebo na výkonu aktiva. Z časového hlediska je možné odpisovat zejména lineárně nebo degresivně.[7]

IAS 17 - Leasingy

Tento standard se zabývá definováním leasingu a jeho zachycením v účetních výkazech jak pronajímatele tak nájemce, a dále uvádí také ustanovení o zaúčtování prodeje a zpětného leasingu. Za leasing je považováno smluvní ujednání, na základě kterého se po stanovenou dobu poskytuje nájemci právo užívat aktivum, které je předmětem leasingu za částku, která bude uhrazena pronajímateli buď jednorázově nebo prostřednictvím série po sobě následujících plateb. [8]

Na počátku každého leasingu je třeba rozhodnout, zda se jedná o leasing operativní nebo finanční, což znamená leasing klasifikovat. Standard obsahuje zejména definici finančního leasingu a jako operativní označuje takový, který této definici neodpovídá a je tedy jiný než finanční. [8]

Pro určení zda se jedná o finanční leasing je rozhodující, aby byly jak rizika tak užitky vyplývající z vlastnictví předmětu leasingu převedeny.

Standard pro upřesnění stanovuje také indikátory určující skutečnosti, za kterých se obvykle klasifikuje leasing jako finanční, a to:

- případné převedení vlastnictví k pronajatému aktivu na nájemce po uplynutí doby nájmu,⁹
- výhodný odkup předmětu leasingu po skončení nájemní doby,
- sjednání doby leasingu na podstatnou část období ekonomické využitelnosti aktiva bez ohledu na to, zda bylo vlastnictví převedeno či nikoli,
- rovnost reálné hodnoty pronajatého majetku a současné hodnoty budoucích leasingových plateb v okamžiku sjednání leasingu,
- specifická povaha pronajatého aktiva, jež může využít pouze konkrétní nájemce,
- a další. [8]

Pokud je leasing klasifikován nájemcem jako finanční, je předmětné aktivum považováno za součást majetku nájemce, čímž je ke dni počátku doby trvání leasingu nutné jeho zachycení v rozvaze souvztažně se vznikem závazku z titulu tohoto leasingu. [8]

Na základě stanovení reálné hodnoty a výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb se závazek a aktivum ocení nižší částkou z těchto dvou hodnot. Prvotní vykazání výše aktiv a závazku k počátku doby leasingu¹⁰ je ve shodné hodnotě, liší se pouze v případě, že nájemce vynaložil v souvislosti s leasingem počáteční přímé náklady, neboť za této situace se o tyto náklady zvýší hodnota aktiva. [7]

Minimální leasingové platby jsou splátky hrazené nájemcem v průběhu doby trvání leasingu. Tyto splátky jsou za účelem zjištění částky pro ocenění aktiva a závazku potřeba diskontovat, čímž je možné zjistit jejich současnou hodnotu. Jako diskontní sazbu lze využít implicitní úrokovou míru, a pokud jí nelze stanovit je další možností přírůstková vypůjční úroková sazba nájemce. [7]

Implicitní úroková míra je stanovena takovým způsobem, aby byla zachována rovnost mezi součtem současné hodnoty minimálních leasingových plateb a **nezaručené zbytkové hodnoty**, což je část zbytkové hodnoty, jejíž realizaci pronajímatel nezaručuje,

⁹ Doba nájmu představuje období, na které se pronájem aktiva sjednává v ročním nebo měsíčním vyjádření. [8]

¹⁰ Počátek doby leasingu je okamžikem prvotního zaúčtování, a je účelné jej odlišovat od počátku leasingu, což je datum uvedené v leasingové smlouvě, ke kterému dochází ke klasifikaci leasingu a stanovení částek souvisejících s prvotním zaúčtováním leasingu. [8]

případně je zaručena, ale pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem, a součtem reálné hodnoty aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele. [7]

V rámci následného ocenění se část minimálních leasingových plateb použije na snížení závazku z leasingu, a část tvořící úrok se zaúčtuje jako finanční náklad. Protože je majetek vykázán v aktivech, musí být odpisován jako majetek vlastní. [3]

Dlouhodobý nehmotný majetek

V rámci IAS/IFRS se dlouhodobým nehmotným majetkem zabývá standard IAS 38 – Nehmotná aktiva, který vymezuje definici nehmotných aktiv a způsoby jejich zaúčtování a ocenění. [8]

IAS 38 – Nehmotná aktiva

Konkrétním příkladem těchto aktiv jsou počítačové programy, autorská práva, patenty, ochranné známky, věrnost zákazníků nebo dodavatelsko-odběratelské vztahy. [8]

Nehmotná aktiva jsou v tomto standardu definována jako nepeněžní aktiva ovládaná účetní jednotkou, která přinášejí ekonomické užitky a jsou specifikována svou nehmotnou podstatou a identifikovatelností, jež znamená oddělitelnost aktiva od účetní jednotky nebo jeho vznik ze smluvních nebo jiných zákonných práv. [8]

Prvotní ocenění nehmotného aktiva závisí na způsobu jeho nabytí. Pokud jde o nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, za které je většinou možné uznat jen výdaje na vývoj, a to pouze po splnění standardem stanovených kritérií, je za prvotní ocenění považován součet výdajů vynaložených od okamžiku splnění kritérií pro uznání nehmotného aktiva, který tvoří jeho pořizovací cenu. [3]

Při samostatném pořízení nehmotného aktiva je jeho prvotní ocenění stanoveno jako pořizovací cena včetně přímo přiřaditelných vedlejších nákladů a v případě, že je aktivum pořízeno v rámci podnikové kombinace, ocení se na úrovni reálné hodnoty ke dni akvizice. [8]

Z hlediska odpisování je nutné u každého nehmotného aktiva posoudit, zda je určitelná jeho doba použitelnosti. Pokud je možné stanovit konečnou dobu životnosti, nehmotné aktivum se bude odpisovat, v opačném případě se aktivum neodepisuje, ale stejně jako u amortizovaných nehmotných aktiv je nutné i aktiva neodpisovaná testovat v intervalu minimálně jednoho roku na snížení hodnoty. [7]

3.3.2 Vykazování oběžných aktiv

Zásoby

Tato část oběžných aktiv je předmětem standardu IAS 2 – Zásoby, který definuje zásoby, stanovuje jejich ocenění a zaúčtování do nákladů. Tento standard se však netýká zásob vlastní výroby vznikajících na základě stavebních smluv, protože tuto oblast upravuje IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. [8]

IAS 2 – Zásoby

Zásoby jsou definovány jako aktiva, která jsou určena k prodeji v rámci běžné činnosti podniku, nebo která jsou vyrobena a určena k prodeji, a dále jako suroviny a materiál spotřebovaný při výrobě. [3]

Součástí zásob je zboží, které je bez jakýchkoli zásahů určeno k prodeji. Materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky. [7]

Při ocenění zásob se zjišťuje kromě pořizovací ceny také čistá realizovatelná hodnota, která je chápána jako prodejní cena v běžném podnikání stanovená na základě odhadu, která se sníží o odhadnuté náklady na dokončení a prodej. Zásoby se následně ocení nižší z těchto dvou hodnot, což vyhovuje ocenění dle metody LCM¹¹, která je pro ocenění zásob dle standardu určená. [7]

Pořizovací cena zahrnuje cenu, za kterou byla nakupovaná zásoba pořízena a dále přímo přiřaditelné náklady snížené o případné slevy, obchodní srážky a další obdobné položky. [7]

Pokud zásoby vznikají v rámci výrobního procesu, je jejich ocenění na úrovni nákladů přímo souvisejících s výrobou jednotky produkce, za které jsou považovány přímé náklady, systematicky přiřazená výrobní režie v rozdělení na fixní a variabilní a dále ostatní náklady související s uvedením zásob do současného umístění a stavu. [7]

Pro ocenění spotřeby zásob lze využít individuální ocenění v případě specifických zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, nebo je možné stanovit ocenění na základě nákladových vzorců, jako které je možné akceptovat metodu FIFO¹² nebo metodu váženého aritmetického průměru. [3]

¹¹ Lower of Costs or Market

¹² First in First out

Pohledávky

Oblasti pohledávek není věnován samostatný standard. Pohledávky jsou však řešeny v ustanoveních ostatních standardů jako jsou IAS 18 – Výnosy a dále ve standardech týkajících se finančních nástrojů. [7]

Krátkodobý finanční majetek

Za peníze se v souvislosti s IAS/IFRS považují hotovostní peníze a peníze na účtech bankovních institucí. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé povahy, a jsou charakteristické svou vysokou likvidností, se kterou souvisí schopnost prakticky okamžité směnitelnosti za peníze. Vykazováním peněz a peněžních ekvivalentů se zabývá zejména IAS 7 – Výkaz peněžních toků a také IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. [7]

3.3.3 Vykazování výnosů a nákladů

Výnosy

Výnosy jsou středem zájmu zejména standardu IAS 18 – Výnosy a standardu, který souvisí se zakázkovou výrobou, jímž je IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

IAS 18 - Výnosy

Standard obsahuje definici výnosů, způsoby jejich ocenění a zachycení výnosů z prodeje zboží, z poskytování služeb a dále upravuje oblast úroků, licenčních poplatků a dividend. [8]

Výnosy se oceňují na úrovni reálné hodnoty přijatého plnění. Předpokladem zaúčtování výnosů z prodeje zboží je skutečnost, že účetní jednotka převedla na kupujícího rizika a užitky spojené s vlastnictvím zboží, čímž ztrácí kontrolu nad zbožím. Výnosy musí být spolehlivě ocenitelné a účetní jednotka má z této transakce ekonomický užitek. [8]

V případě výnosů z poskytování služeb by měly být tyto výstupy zaúčtovány dle stupně dokončení transakce k rozvahovému dni, přičemž je rozhodující, zda jsou tyto výstupy spolehlivě měřitelné a tento stupeň dokončení je možné spolehlivě určit. [6]

IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

Ustanovení tohoto standardu obsahují definici smlouvy o zhotovení, určení výnosů a nákladů z těchto smluv a jejich zaúčtování. [8]

Tyto smlouvy se sjednávají za účelem výstavby aktiv nebo vzájemně propojitelného souboru aktiv. Existují dva typy těchto smluv, a to smlouvy za pevnou cenu a smlouvy za náklady navýšené o přírážku. [8]

Pokud dodavatel v rámci smluvního ujednání souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo sazbou za jednotku výkonu, jedná se o smlouvu za pevnou cenu. Na základě ujednání smlouvy za náklady plus přírážka je dodavateli kromě dohodnutých nákladů hrazeno i procento z těchto nákladů nebo pevně stanovený poplatek. [8]

Součástí výnosů z takové smlouvy je původní smluvní dohodnutá částka výnosů, a dále pokud je možné je s určitostí stanovit, jsou součástí také odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby a to v rozsahu, ve kterém se s určitou pravděpodobností předpokládá, že budou mít za následek výnosy. [8]

Celkové náklady tvoří náklady na práci na stavbě a na stavební dozor, náklady na použitý materiál, odpisy budov a zařízení a další náklady přímo se vztahující ke smlouvě. Dále se zde zahrnují náklady, které lze obecně přiřadit ke smluvní činnosti a také jiné náklady vyúčtované klientovi v souladu se smluvními podmínkami. [8]

Výnosy je možné zachytit dvěma možnými způsoby, a to v souladu s metodou procenta dokončení nebo na základě metody nulového zisku.

Metoda procenta dokončení je vhodnější z hlediska zachování aktuálního principu, ale její použití je podmíněno spolehlivě odhadnutelným výsledkem smlouvy. Zda je výsledek spolehlivě odhadnutelný závisí na splnění určitých podmínek, které jsou dané podle druhu smlouvy o zhotovení. [2]

U smluv za pevnou cenu musí být celkový výnos spolehlivě měřitelný a musí být pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou účetní jednotce. Stejně tak náklady na dokončení smlouvy musí být spolehlivě měřitelné a identifikovatelné, aby bylo možné srovnání skutečně vynaložených nákladů s odhady. Dále musí být spolehlivě měřitelný také stupeň dokončení. [2]

V případě smlouvy za náklady plus přírážka je nutná pravděpodobnost přisunu ekonomických užitků do účetní jednotky a jasná identifikovatelnost a spolehlivost měření přiřaditelných smluvních nákladů. [2]

Prostřednictvím této metody jsou výnosy uznávány v průběhu výstavby postupně na základě stupně rozpracovanosti, které lze stanovit:

- v souvislosti s podílem celkových vynaložených a předpokládaných nákladů,
- odborným posouzením
- podle dokončení určitého objemu dohodnuté práce. [2]

Metoda nulového zisku se použije pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení. Výnos se uzná pouze v rozsahu vynaložených smluvních nákladů u nichž existuje pravděpodobnost návratnosti, a které se uznávají do období v němž vzniknou. [2]

Náklady

Na vykazování nákladů jsou orientovány zejména účetní systémy daňově zaměřené, což není případ účetního systému IAS/IFRS, a proto není jeho součástí žádný konkrétní standard zabývající se problematikou nákladů. Význam v této oblasti má Koncepční rámec, kde jsou vymezeny definice nákladů. [6]

3.3.4 Rezervy

Problematika rezerv je obsahem standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Jako rezerva je definován závazek s neurčitým časovým průběhem a výší. [3]

Rezervu lze vykázat za současného splnění tří podmínek, a to:

- účetní jednotka má současný závazek, který vznikl v důsledku předešlých událostí, a tento závazek splňuje definici Koncepčního rámce,
- existuje vysoká pravděpodobnost odtoku peněžních prostředků za účelem vypořádání závazku,
- závazek je spolehlivě ocenitelný. [3]

Rezervy jsou vytvářeny do nákladů ve výši závazku vzniklého v současnosti a netvoří se postupně v jednotlivých obdobích, jak je tomu u rezerv podle českých účetních předpisů. Použití rezerv je účtováno proti závazkovým účtům nebo jako snížení účtů finančních aktiv. [3]

4 Účetní závěrka společnosti MSEM, a. s.

Tato část diplomové práce se zabývá analýzou jednotlivých položek účetních výkazů konkrétní akciové společnosti, sestavených dle české účetní legislativy za účelem následné aplikace pravidel a zásad pro vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a srovnáním obou způsobů vykazování.

4.1 Charakteristika a údaje o společnosti MSEM, a. s.¹³

Společnost MSEM, a. s. vznikla jako akciová společnost v roce 1996 a zabývá se montážemi, opravami, revizemi a zkouškami vyhrazených elektrických zařízení. Tyto aktivity jsou hlavním předmětem podnikatelské činnosti společnosti a tvoří až 97 % z celkových tržeb.

Největším zákazníkem společnosti je ČEZ Distribuce, a. s. se sídlem v Děčíně.

Společnost má 216 zaměstnanců. Základní kapitál činí 95 000 000 Kč. Účetním obdobím je kalendářní rok.

Mateřskou společností a zároveň jediným akcionářem této společnosti jsou Energetické montáže Holding, a. s. se sídlem v Praze, které ode dne 30. září 2011 náleží do Holdingu společnosti EP Industries, a. s. se sídlem v Brně.

Vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky se provádí v souladu s českou účetní legislativou. Společnost je však součástí konsolidačního celku, za který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku společnost EP Industries, a. s. dle IAS/IFRS, a proto MSEM, a. s. provádí pro účely konsolidace úpravu položek vykazovaných v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty dle pravidel IAS/IFRS.

Konverze účetní závěrky dle ČÚL na IAS/IFRS probíhá na úrovni zůstatků účtů v obrátové předvaze tak, aby byla vytvořena obrátová předvaha dle IAS/IFRS. V rámci skupiny platí jednotná konsolidační pravidla, která obsahují popis účetních pravidel dle IAS/IFRS, a kterými se společnost při konverzi musí řídit. Pravidla obsahují i jednotnou účtovou osnovu konsolidačního celku. Společnost musí k analytickým účtům v obrátové předvaze dle ČÚL přiřadit příslušný konsolidační účet. Konsolidační skupina zahrnuje velké množství firem, s různými obory činnosti, a účtová osnova skupiny je proto velmi podrobná. Z tohoto důvodu musí společnost ve vybraných případech provést konverzi i na úrovni transakcí. Takovým případem může být nájemné z operativního

¹³ Dle výroční zprávy MSEM, a. s. za rok 2012

leasingu, který společnost v českém účetnictví vykazuje dohromady na jednom nákladovém účtu. Pro potřeby IAS/IFRS je nutné samostatně vykazovat nájemné dle předmětu nájmu, jde-li o nemovitosti, dopravní prostředky, kancelářskou techniku a podobně.

4.2 Analýza vykazovaných položek a aplikace pravidel IAS/IFRS

Dle české účetní legislativy sestavuje společnost rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a jednotlivé hodnoty uvádí v celých tisících Kč. Ve výkazu zisku a ztráty jsou uvedeny náklady a výnosy v druhovém členění. Kompletní rozvaha je uvedena v Příloze č. 1 a výsledovka v Příloze č. 2. Sledovaným obdobím je rok 2012.

Netto hodnota celkového majetku vykazovaného k rozvahovému dni sledovaného období v aktivech činí 650 718 tis. Kč, čemuž odpovídá hodnota pasiv.

Základní strukturu aktiv a pasiv uvádí tabulka 4. 1.

Tab. 4. 1: Základní struktura aktiv a pasiv společnosti v tis. Kč (netto)

Struktura aktiv		Struktura pasiv	
Dlouhodobý nehmotný majetek	145	Základní kapitál	95 000
Dlouhodobý hmotný majetek	196 524	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	20 790
Dlouhodobý finanční majetek	175 000	Výsledek hospodaření běžného účetního období	105 856
Zásoby	21 853	Rezervy	11 496
Krátkodobé pohledávky	194 321	Dlouhodobé závazky	9 650
Krátkodobý finanční majetek	62 324	Krátkodobé závazky	45 929
Časové rozlišení	551	Bankovní úvěry a výpomoci	334 780
		Časové rozlišení	27 217
Celkem	650 718	Celkem	650 718

Zdroj: vlastní zpracování

Na celkovém majetku společnosti se dlouhodobý majetek podílí 57 % a oběžná aktiva tvoří 42 % z celkové hodnoty majetku. Celkový majetek společnosti je z 34 % financován vlastními zdroji a z 62 % zdroji cizími.

4.2.1 Dlouhodobý majetek

Za dlouhodobý je považován takový majetek, který je možné využívat déle než jedno účetní období. Společnost má stanovenou hranici ocenění pro uznání majetku jako dlouhodobého nehmotného nad 60 000 Kč a v případě hmotného majetku jde o částku přesahující 40 000 Kč.

Pokud jde o majetek s uvedenou dobou použitelnosti, ale v hodnotě nedosahující stanovené hranice pro zařazení je veden v operativní evidenci jako drobný majetek.

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek má hodnotu vyšší než 1 000 Kč, ale zároveň nižší než 60 000 Kč a při pořízení je účtován do nákladů prostřednictvím účtu ostatní služby.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, jehož ocenění při pořízení přesahuje částku 1 000 Kč a zároveň není vyšší než 40 000 Kč. Na tento majetek se z účetního hlediska pohlíží jako na zásoby, a jeho vydání do používání se účtuje jako spotřeba materiálu na příslušném nákladovém účtu.

Tento majetek se při pořízení koupí oceňuje pořizovací cenou následně sníženou o oprávky a zaúčtovanou ztrátou ze snížení hodnoty. V případě prodeje nebo vyřazení majetku se rozdíl mezi výnosy z prodeje a účetní zůstatkovou cenou majetku k datu prodeje účtuje do výkazu zisku a ztráty. Tento rozdíl tedy představuje zisk popřípadě ztrátu z prodeje nebo vyřazení. Podkladem pro tvorbu opravných položek je ocenění uvedené v posudku znalce.

Majetek se účetně odepisuje lineárně po dobu stanovenou na základě očekávané doby životnosti. Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou je považován z hlediska odložené daně za přechodný rozdíl. Společnost neprovádí odpis pozemků, uměleckých děl, nedokončených investic a majetku, který je pořízen v rámci operativního pronájmu, jež odpisuje pronajímatel. Najatý majetek není uveden v rozvaze a společnost účtuje pravidelné splátky nájmu do nákladů.

Jako dlouhodobý finanční majetek jsou vykazovány půjčky a úvěry se splatností delší než jedno účetní období a účtují se ve jmenovité hodnotě. Případné neuhrazené úroky z těchto úvěrů a půjček jsou účtovány do výsledku hospodaření účetního období a jsou připisovány k jistině.

Dlouhodobý majetek vykazovaný k rozvahovému dni sledovaného období v rozvaze uvádí tabulka 4. 2.

Tab. 4. 2: Dlouhodobý majetek společnosti (v tis. Kč)

Dlouhodobý majetek	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 862	-1 717	145
Software	1 120	- 1 120	0
Ocenitelná práva	742	- 597	145
Dlouhodobý hmotný majetek	431 621	- 235 097	196 524
Pozemky	18 452	- 1 026	17 426
Stavby	227 298	- 103 818	123 480
Samostatné movité věci	185 548	- 130 253	55 295
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	323	0	323
Dlouhodobý finanční majetek	175 000	0	175 000
Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	175 000	0	175 000
Celkem	608 483	- 236 814	371 669

Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota nehmotného majetku vykázaná v rozvaze za sledované účetní období činí 145 tis. Kč (netto). Tímto nehmotným majetkem jsou ocenitelná práva, která představují licence a software, který byl však v tomto období zcela odepsán. Ke dlouhodobému nehmotnému majetku nebyly v tomto období tvořeny opravné položky.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti tvoří pozemky, stavby, samostatné movité věci a jiný dlouhodobý hmotný majetek, a jeho celkový stav k rozvahovému dni sledovaného období činil 196 524 tis. Kč (netto). Jiný dlouhodobý hmotný majetek tvoří umělecká díla a sbírky.

Společnost vytvářela v předchozích obdobích opravné položky k nemovitému majetku z důvodu jejich vyššího ocenění historickou cenou oproti tržní ceně, která byla stanovena na základě znaleckého posudku z roku 2006. Ke konci minulého období činil stav opravných položek u pozemků 1 228 tis. Kč a opravné položky ke stavbám činily 8 119 tis. Kč. Společnost se však v tomto období na základě porovnání netto hodnoty nemovitého majetku s tržní hodnotou rozhodla rozpustit opravné položky v hodnotě 202 tis. Kč u pozemků a 1 552 tis. Kč u staveb. Opravná položka ke stavbám v konečné výši 6 567 tis. Kč je považována pro potřeby odložené daně za přechodný rozdíl.

Za samostatné movité věci jsou považovány stroje a zařízení, jejichž účetní zůstatková hodnota představuje 3 773 tis. Kč a dále pak dopravní prostředky a mechanizace v účetní zůstatkové ceně 51 522 tis. Kč.

Kromě tohoto majetku eviduje společnost v operativní evidenci drobný dlouhodobý hmotný majetek v souhrnné výši 44 008 tis. Kč a drobný nehmotný majetek ve výši 1 365 tis. Kč.

Do nákladů byly za sledované období zaúčtovány odpisy k dlouhodobému hmotnému majetku v celkové výši 16 177 tis. Kč a k nehmotnému majetku v částce 78 tis. Kč. Celkově tak byly ve výkazu zisku a ztráty uvedeny náklady na odpisy ve výši 16 255 tis. Kč.

Informace o odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou obsaženy v tabulce 4. 3.

Tab. 4. 3: Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (v tis. Kč)

Položka	VC¹⁴	odpis	oprávky	ZC¹⁵
Software	1 120	13	1 120	0
Ocenitelná práva	742	65	597	145
Nehmotný majetek	1 862	78	1 717	145
Stavby	227 298	6 577	97 251	130 047
SMV ¹⁶	185 548	9 600	130 253	55 295
Hmotný majetek	412 846	16 177	227 504	185 342
Celkem	414 708	16 255	229 221	185 485

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatková cena 185 485 tis. Kč bude použita při výpočtu odložené daně jako účetní zůstatková hodnota. Daňovou základnou bude daňová zůstatková cena, která činí 98 449 tis. Kč.

Společnost má pronajaty nemovitosti, osobní a nákladní automobily a kancelářskou techniku na operativní leasing. Nájemné za sledované období činilo 12 399 tis. Kč.

Jedinou vykazovanou položku v oblasti dlouhodobého finančního majetku představuje úvěr ve výši 175 000 tis. Kč. Jedná se o úvěr poskytnutý na základě smluvního ujednání v roce 2011 mezi společnostmi MSEM, a. s. a ovládající společností EP Industries, a. s., který je jednorázově splatný ke konci roku 2017.

Úroky z tohoto úvěru jsou měsíčně připisovány k jistině a současně účtovány do finančních výnosů. Neuhrazené úroky ke konci účetního období jsou vykázány v rámci krátkodobých pohledávek.

¹⁴ Vstupní cena

¹⁵ Zůstatková cena

¹⁶ Samostatné movité věci

Dlouhodobý majetek z pohledu IAS/IFRS

Odlišnosti budou vykazovat zejména položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. K datu akvizice, tedy k datu vstupu společnosti do konsolidačního celku, došlo k identifikaci majetku a závazků na reálnou hodnotu. Pro účely IAS/IFRS společnost musí převzít majetek a závazky v reálných hodnotách, pokud je rozdíl mezi těmito přeceněnými hodnotami a netto hodnotami vykazovanými podle českých účetních předpisů významný. Hladinu významnosti stanoví majoritní konsolidující společnost.

Významné rozdíly v ocenění byly ve společnosti zjištěny u některých druhů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Reálná hodnota je u dlouhodobého majetku základem pro odepisování.

Rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou dle českého účetnictví a reálnou hodnotou je účtován proti vlastnímu kapitálu. Z celkového rozdílu je potřeba vypočítat odloženou daň, která se rovněž vykáže ve vlastním kapitálu. K tomuto účelu slouží položka Oceňovací rozdíly z hmotného a nehmotného majetku. K datu ocenění majetku na reálnou hodnotu se zruší vytvořené oprávky a opravné položky.

Nehmotný majetek

Z hlediska IAS/IFRS se dlouhodobým nehmotným majetkem zabývá standard IAS 38 - Nehmotná aktiva, který jako nehmotné aktivum uznává identifikovatelný, nepeněžní majetek, který nemá hmotnou podstatu.

Na základě ocenění nehmotného majetku na reálnou hodnotu nebyl ve společnosti zjištěn významný rozdíl mezi oceněním a stanovenou dobou životnosti jednotlivého nehmotného majetku. Z tohoto důvodu je účetní zůstatková cena vykázaná dle ČÚL, vstupní cenou pro účely IAS/IFRS. Společnost pouze odúčtuje z majetkového účtu hodnotu opravek k datu ocenění. Současně však byl ve společnosti identifikován nový nehmotný majetek, který v české účetní závěrce nebyl zachycen, a který je společnost povinna v souladu s IAS/IFRS vykazovat a odepisovat.

Software

Pořizovací cena software je dle IAS/IFRS ve výši 45 tis. Kč. V rámci konverze je třeba snížit hodnotu majetkového účtu o hodnotu opravek ve výši 1 075 tis. Kč. Ve sledovaném období byl již software zcela odepsán.

Ocenitelná práva

Pořizovací hodnota licencí činila 480 tis. Kč, a její součástí je i ocenění nově identifikovaného majetku v podobě dvou certifikátů v částce 220 tis. Kč. Hodnota majetkového účtu se zvýší o 220 tis. Kč a současně se sníží o hodnotu opravek ve výši 482 tis. Kč.

Vztahy s klienty a Obchodní značka

Vzhledem k tomu, že primárním zákazníkem společnosti je skupina ČEZ Distribuce, a. s., která představovala v předešlých čtyřech letech v průměru až 85 % tržeb, byl ve společnosti identifikován vztah s tímto zákazníkem jako součást nehmotných aktiv v ocenění ve výši 86 700 tis. Kč. Jako další byla nově identifikována a oceněna Obchodní značka v částce 9 400 tis. Doby životnosti nehmotného majetku byly stanoveny na 36 měsíců.

Nehmotný majetek se v souvislosti s oceněním na reálnou hodnotu zvýšil o 96 100 tis. Kč a současně se k datu akvizice zvýšila o stejnou částku i hodnota vlastního kapitálu. Suma opravek dosahuje ve sledovaném období stejné výše.

Odpisy

Veškerá tato nehmotná aktiva mají určitelnou dobu použitelnosti, a proto je nutné je amortizovat. V případě těchto aktiv se doby životností dle českých účetních zásad významně neodlišují od dob životností stanovených dle IAS/IFRS.

Údaje o amortizaci tohoto majetku jsou obsaženy v tabulce 4.4.

Tab. 4. 4: Amortizace nehmotného majetku dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	VC	odpis	oprávky	ZC
Software	45	13	45	0
Licence	480	94	210	270
Vztahy s klienty	86 700	21 675	86 700	0
Obchodní značka	9 400	2 350	9 400	0
Celkem	96 625	24 132	96 355	270

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota odpisů nehmotného majetku dle IAS/IFRS za sledované období tedy činí 24 132 tis. Kč. Ve srovnání s odpisy nehmotného majetku dle českého účetnictví uvedenými v tabulce 4. 3. je nutné navýšit jejich hodnotu o odpisy nových certifikátů ve výši 29 tis. Kč a odpisy vztahů s klienty a obchodní značky v celkové hodnotě

24 025 tis. Kč. Nová zůstatková cena nehmotného majetku bude mít dopad na výpočet odložené daně v souladu s IAS/IFRS.

Souhrnné zachycení úprav

Souhrnné zachycení úprav dle IAS/IFRS obsahuje tabulka 4. 5.

Tab. 4.5: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Nehmotný majetek (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD¹⁷	D¹⁸
Úprava pořizovací ceny o oprávky u Software	1 075	073	013
Úprava pořizovací ceny a opravek u Licencí			
• úprava pořizovací ceny o nové certifikáty	220	014	
• úprava pořizovací ceny o oprávky	481	074	014
Zachycení nového nehmotného majetku – vztahy s klienty	9 400	014	074
Zachycení nového nehmotného majetku – obchodní značka	86 700	014	074

Zdroj: vlastní zpracování

Hmotný majetek

Hmotný majetek je předmětem ustanovení standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Pozemky, budovy a zařízení vymezuje standard jako dlouhodobá aktiva, pokud splňují definici aktiva dle Koncepčního rámce, jsou spolehlivě ocenitelná a doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Majetek byl k datu akvizice oceněn reálnou hodnotou, která byla v případě pozemků a staveb významně odlišná od jejich ocenění v českém účetnictví, a proto bylo nutné pro potřeby vykazování dle IAS/IFRS zohlednit tyto významné rozdíly. Zároveň byla nově stanovena doba životnosti staveb.

U ostatního majetku nebyl zjištěn významný rozdíl mezi oceněním a stanovenou dobou životnosti jednotlivého hmotného majetku. Z tohoto důvodu je účetní zůstatková cena vykázána dle ČÚL vstupní cenou pro účely IAS/IFRS.

Pozemky

Pozemky byly přeceněny na hodnotu 47 680 tis. Kč. Oproti historickému ocenění pozemků dle ČÚL hodnota pozemků vzrostla k datu ocenění o 29 546 tis. Kč. O tento rozdíl se navýší ocenění pozemků na majetkovém účtu. Dále se zruší účtování o opravných položkách vytvořených v českém účetnictví.

¹⁷ Má dáti

¹⁸ Dal

Umělecká díla a sbírky

Vykázání uměleckých děl a sbírek se shoduje s IAS/IFRS, a částka 323 tis. Kč se uvede ve výkazu o finanční pozici beze změny.

Stavby

Vstupní cena staveb stanovená dle ocenění na reálnou hodnotu činila 46 407 tis. Kč. V tomto případě jsou stavby v českém účetnictví nadhodnoceny o 180 890 tis. Kč. Účet majetku se sníží o oprávky ve výši 80 585 tis. Kč. Zbývající část ve výši 100 305 tis. Kč, který tvoří rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou k datu ocenění a reálnou hodnotou, se rovněž účtuje na ve prospěch majetkového účtu. Stejně jako u pozemků se i u staveb zruší účtování o opravných položkách.

Stroje a zařízení

Vstupní cena strojů a zařízení dle IAS/IFRS je v částce 9 559 tis. Kč a oprávky činí 5 786 tis. Kč. V účetnictví je tedy nutné snížit hodnotu majetkového účtu o 46 040 tis. Kč a o stejnou částku i výši oprávek.

Dopravní prostředky a mechanizace

Vstupní cena dopravních prostředků a mechanizace činí dle IAS/IFRS 80 195 tis. Kč a oprávky k tomuto majetku 28 673 tis. Kč. Upraví se tedy opět majetkový a oprávkový účet o částku 49 754 tis. Kč.

Automobily pořízené na finanční leasing

Leasing je předmětem standardu IAS 17 – Leasingy, který definuje finanční a operativní leasing, přičemž stěžejní je definice finančního leasingu, neboť operativní leasing je standardem vymezen jako jiný než finanční.

Finanční leasing je definován přechodem rizik a ztrát z užívání aktiva na nájemce. Standard uvádí i situace, které indikují vznik finančního leasingu.

Společnost najímá majetek z hlediska českých účetních předpisů pouze na operativní leasing, jehož zachycení v českém účetnictví je shodné s IAS/IFRS. S ohledem na standard IAS 17 je však zejména u osobních a nákladních automobilů najímaných dle české účetní legislativy na operativní leasing nutná reklasifikace na leasing finanční, neboť u těchto dopravních prostředků je pronájem sjednán po dobu ekonomické

životnosti aktiva a současná hodnota minimálních leasingových plateb se rovná jejich reálné hodnotě.

Při prvotním zaúčtování k okamžiku zahájení leasingu musí společnost zachytit navýšení aktiv, neboť majetek pořízený formou finančního leasingu se stává součástí majetku nájemce, a to souvztažně se vznikem závazku. Pronajatá aktiva a závazek se zachytí v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, která se získá diskontováním minimálních leasingových plateb implicitní úrokovou mírou.

Společnost musí nabytá aktiva odpisovat stejně jako vlastní aktiva, a to lineárně po celou dobu trvání leasingu, která se v tomto případě rovná předpokládané době životnosti. Měsíční odpis se stanoví jako podíl reálné hodnoty aktiva a jeho životnosti. Majetek je odpisován do výše předpokládané zbytkové hodnoty, kterou bude mít při ukončení finančního leasingu.

Společnost musí měsíčně splácet jak jistinu závazku, tak i úrok, který je součástí finančních nákladů.

V souvislosti s finančním leasingem vzniká titul pro odloženou daň, kdy se za daňovou základnu považuje konečný stav závazku z titulu finančního leasingu na konci sledovaného období.

K rozvahovému dni sledovaného období je nutné navýšit majetek společnosti o reálnou hodnotu aktiv nabytých formou finančního leasingu ve výši 5 023 tis. Kč.

Dále se zaúčtuje aktuální stav závazku z titulu finančního leasingu, který byl na počátku doby leasingu zachycen a měsíčně je snižován o část minimálních leasingových plateb určených na splátku jistiny a zvyšován o připsaný měsíční úrok, který je stanoven jako součin stavu závazku předešlého měsíce a měsíční implicitní úrokové míry. Tento závazek činí k rozvahovému dni sledovaného období 4 075 tis. Kč, a tato hodnota bude zároveň daňovou základnou pro výpočet odložené daně.

Z nákladového účtu ostatních služeb se odúčtují náklady z titulu nájemného z operativního leasingu podle českého účetnictví, vztahující se na automobily pořízené dle IAS/IFRS na finanční leasing ve výši 1 075 tis. Kč. Na účet finančních nákladů se zaúčtují úroky vztahující se k finančnímu leasingu ve výši 369 tis. Kč.

Protože se najatý majetek odepisuje, navýší se také oprávkový účet o částku 1 092 tis. Kč.

Zachycení úprav je uvedeno v tabulce 4. 6.

Tab. 4. 6: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Automobily (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Prvotní zaúčtování finančního leasingu	5 023	022	321
Odúčtování nákladů vynaložených na operativní leasing dle českého účetnictví	1 075	321	518
Přeúčtování nákladů souvisejících s finančním leasingem	557	5xx	518
Zaúčtování odpisů	792	551	082
Zaúčtování úroků	369	562	321
Úprava stavu oprávek	300	42x	082
Splátka jistiny v minulém období	365	321	42x
Zúčtování úroků v minulém období	121	42x	321

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisy

Veškerým hmotným majetkem s výjimkou pozemků a uměleckých děl a sbírek jsou dlouhodobá aktiva s určitelnou dobou použitelnosti, a je nutné je odpisovat. I zde se hodnoty odpisů budou lišit od částek odpisů dle českého účetnictví, a to zejména u staveb, u kterých byly stanoveny v souvislosti s oceněním na reálnou hodnotu nové doby životnosti a dále u nově vykazovaného finančního leasingu. Stanovení odlišných odpisů bude mít dopad do výsledku hospodaření.

Údaje o odpisování hmotného majetku uvádí tabulka 4. 7.

Tab. 4. 7: Odpisy hmotného majetku dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	VC	odpis	oprávky	ZC
Stavby	46 407	5 169	16 666	29 741
Stroje a zařízení	94 777	10 392	35 551	59 226
Celkem	141 184	15 561	52 217	88 967

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná hodnota odpisů hmotného majetku dle IAS/IFRS je 15 561 tis. Kč. Odpis u položky Stroje a zařízení zahrnuje také odpisy dopravních prostředků a mechanizace a odpis automobilů na finanční leasing. Nová zůstatková cena 88 967 tis. Kč bude mít vliv na výpočet odložené daně dle IAS/IFRS.

Ve srovnání s hodnotou odpisů hmotného majetku dle českého účetnictví uvedenou v tabulce 4. 3. ve výši 16 177 tis. Kč, jsou odpisy dle IAS/IFRS o 616 tis. Kč nižší. Tento rozdíl je způsoben navýšením odpisů u automobilů pořízených na finanční leasing ve výši 792 tis. Kč a snížením odpisů staveb o 1 407 tis. Kč.

Shrnutí úprav

Souhrnné zachycení úprav hmotného majetku, s výjimkou zachycení úprav v souvislosti s automobily pořízenými na finanční leasing, uvádí tabulka 4. 8.

Tab. 4. 8: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Hmotný majetek (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Pozemky			
Zrušení zaúčtování snížení opravné položky k pozemkům	202	559	092
Zrušení opravné položky k pozemkům	1 228	092	42x
Úprava pořizovací ceny u prodaných pozemků	317	541	031
Navýšení pořizovací ceny pozemků	29 545	031	
Stavby			
Zrušení zaúčtování snížení opravné položky ke stavbám	1 552	559	092
Zrušení opravné položky ke stavbám	8 119	092	42x
Úprava odpisů staveb	1 407	081	551
Úprava opravek	80 585	081	021
Úprava pořizovací ceny staveb	100 305		021
Stroje a zařízení			
Úprava pořizovací ceny strojů a zařízení	46 040	082	022
Dopravní prostředky a mechanizace			
Úprava pořizovací ceny dopravních prostředků a mechanizace	49 754	082	022

Zdroj: vlastní zpracování

Finanční nástroje a ostatní finanční aktiva

V této oblasti se zachytí poskytnutý úvěr ve výši 175 000 tis. Kč, jehož hodnota je v souladu s IAS/IFRS.

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku

Při aplikaci pravidel IAS/IFRS na oblast dlouhodobého majetku byly zohledněny nové vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku. S ohledem na nové doby životnosti staveb byla stanovena i rozdílná částka odpisů. Byly rozpuštěny veškeré opravné položky.

Mimo výše uvedené skutečnosti byla důvodem změn v hodnotách majetku identifikace dalších aktiv v rámci nehmotného majetku a zachycení majetku najímaného na finanční leasing, což mělo také vliv na rozdílnou výši odpisů.

Dlouhodobý majetek vykázaný v souladu s IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 9.

Tab. 4. 9: Dlouhodobý majetek společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Nehmotný majetek	96 625	- 96 355	270
Software	45	- 45	0
Oceňovací práva	480	- 210	270
Vztahy s klienty	86 700	-86 700	0
Obchodní značka	9 400	- 9 400	0
Hmotný majetek	189 188	- 52 217	136 971
Pozemky	47 680	0	47 680
Stavby	46 407	- 16 666	29 741
Stroje a zařízení	94 777	- 35 551	59 226
Umělecká díla a sbírky	323	0	323
Finanční nástroje a ostatní finanční aktiva	175 000	0	175 000
Úvěry poskytnuté jiným než úvěrovým institucím	175 000	0	175 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Oběžná aktiva

Oběžná aktiva zahrnují zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Pohledávky jsou členěny z časového hlediska na krátkodobé a dlouhodobé, a při vzniku jsou oceněny jmenovitou hodnotou a následně jsou sníženy o opravné položky k nedobytným či pochybným částkám.

Nakupovaný materiál je oceňován pořizovacími cenami. Tyto pořizovací ceny zahrnují kromě ceny pořízení vedlejší náklady, jež představují především náklady na dopravné, celní a skladovací poplatky, pojistné a provize. Do pořizovacích cen je z vnitropodnikových služeb aktivovááno pouze přepravné.

Výdeje materiálu jsou oceňovány váženým aritmetickým průměrem z cen, který je vypočten za každý sklad.

Nedokončenou výrobu oceňuje společnost vlastními náklady. Vlastními náklady se rozumí vlastní náklady výroby představující přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady a výrobní režie, která je rozvrhována předem stanoveným procentem na základě finančního plánu společnosti.

Pokud dochází u rozpracovaných zakázek k dílčím plněním, je nutné provést přepočet výsledku hospodaření, který se provádí na základě srovnání výsledku hospodaření skutečně dosaženého s plánovaným výsledkem hospodaření za sledované období. V případě vyššího skutečného výsledku hospodaření je takový rozdíl účtován jako výnos příštích období souvztažně se snížením tržeb. V opačném případě jde o zvýšení stavu nedokončené výroby a zvýšení výnosů.

Oběžná aktiva vykazovaná k rozvahovému dni sledovaného období v rozvaze uvádí tabulka 4. 10.

Tab. 4. 10: Oběžná aktiva společnosti (v tis. Kč)

Oběžná aktiva	Brutto	Korekce	Netto
Zásoby	21 853	0	21 853
Materiál	3 981	0	3 981
Nedokončená výroba	17 872	0	17 872
Krátkodobé pohledávky	194 621	-300	194 321
Pohledávky z obchodních vztahů	44 078	-300	43 778
Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	144 653	0	144 653
Stát – daňové pohledávky	3 857	0	3 857
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 981	0	1 981
Jiné pohledávky	52	0	52
Krátkodobý finanční majetek	62 324	0	62 324
Peníze	324	0	324
Účty v bankách	62 000	0	62 000
Celkem	278 798	-300	278 498

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost vykazuje zásoby v celkové hodnotě 21 853 tis. Kč. Z tabulky je patrné, že 82 % z hodnoty zásob představuje nedokončená výroba, kterou tvoří rozpracované zakázky. Zbýlých 18 % hodnoty zásob tvoří materiál.

Společnost nemá žádné pohledávky dlouhodobého charakteru a vykazuje pouze pohledávky krátkodobé v celkové výši 194 321 tis. Kč (netto).

Společnost eviduje pohledávku z obchodních vztahů v soudním řízení, která je déle než 2 roky po splatnosti a to v hodnotě 300 tis. Kč. K této pohledávce je vedena opravná položka ve výši 100 % vytvořená v minulých letech.

Daňová pohledávka ve výši 3 857 tis. Kč představuje pohledávku vůči státu z titulu daně z přidané hodnoty.

Pohledávky za ovládanou nebo ovládající osobou zahrnují pohledávku z půjčky za společností EP Industries. Tato pohledávka je splatná poslední den následujícího období a k rozvahovému dni sledovaného období činí její hodnota včetně úroků 143 548 tis. Kč. Pohledávky za ovládající osobou obsahují také připsané nesplacené úroky z dlouhodobého úvěru poskytnutého EP Industries ve výši 1 105 tis. Kč.

Společnost dále vykazuje poskytnuté provozní zálohy ve výši 1 981 tis. Kč a ostatní krátkodobé pohledávky v částce 52 tis. Kč.

Společnost nevykazuje za sledované období krátkodobé cenné papíry a podíly ani pořizovaný krátkodobý finanční majetek. Celková vykazovaná hodnota krátkodobého

finančního majetku činí 62 324 tis. Kč, a je tvořena hodnotami položek peníze a účty v bankách. Položka peníze činí 324 tis. Kč a zahrnuje peněžní hotovost a ceniny. Účty v bankách představují částku 62 000 tis. Kč.

Oběžná aktiva z pohledu IAS/IFRS

Reálná hodnota oběžných aktiv se neliší od ocenění dle ČÚL. Pouze pohledávky z obchodních vztahů se vykážou v hodnotě snížené o opravné položky vytvořené k datu ocenění.

Dále jsou v této oblasti nutné úpravy zejména v souvislosti s nedokončenými zakázkami, které budou mít vliv na výši nedokončené výroby a pohledávek z obchodních vztahů.

Zásoby

Oblast zásob upravuje standard IAS 2 – Zásoby. V souladu s tímto standardem je vykazování i oceňování nakupovaného materiálu i jeho ocenění při výdeji do spotřeby. Částka materiálu 3 981 tis. Kč je v souladu s IAS/IFRS

Oceňování zásob vlastní výroby v souvislosti se zakázkovou výrobou upravuje IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

Nedokončená výroba vykázaná podle ČÚL se zruší a vykáže se za použití metody procenta dokončení, určené jako podíl celkových skutečných a plánovaných nákladů.

Použití této metody u zakázkové výroby stanoví konsolidační pravidla skupiny. Celkové plánované náklady musí být revidovány a upraveny podle reálného vývoje.

Náklady zahrnují i výrobní režii, ale nesmí zahrnovat správní režii. Zjištěné procento dokončenosti musí odpovídat skutečnému průběhu zakázky.

U společnosti jde o částku 17 338 tis. Kč, která se na účtu nedokončené výroby odúčtuje souvztažně s výnosovým účtem změny stavu nedokončené výroby.

Zachycení úprav dle IAS/IFRS je uvedeno v tabulce 4. 11.

Tab. 4.11: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Zásoby (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení části nedokončené výroby	17 338	611	121

Zdroj: vlastní zpracování

Obchodní pohledávky a ostatní aktiva

V souvislosti s IAS 11 – Smlouvy o zhotovení se v této oblasti vykáže Hrubá hodnota dlužná zákazníkovi ve výši 22 649 tis. Kč, což je celková pohledávka k zákazníkovi z titulu nedokončených zakázek. Tato částka se vypočte jako rozdíl mezi sumou uznaných výnosů zjištěných dle metody procenta dokončení zakázek a dosud skutečně vyfakturovaných tržeb. Pokud je tento rozdíl kladný, zaúčtuje se souvztažně s tržbami z prodeje.

Pohledávka za ovládanou nebo ovládající osobou ve výši 144 653 tis. Kč se vykazuje v oběžných aktivech samostatně v rámci Finančních nástrojů a ostatních aktiv.

Obdobně pohledávka vůči státu z titulu daně z přidané hodnoty ve výši 3 857 tis. Kč se nevykazuje v obchodních pohledávkách a ostatních aktivech, ale jako Daňové pohledávky.

Ve skupině Obchodní pohledávky a ostatní aktiva se vykážou i Příjmy příštích období ve výši 1 tis. Kč, které se v rozvaze vykazují v rámci položky Časové rozlišení.

Dle konsolidačních pravidel skupiny jsou do hodnoty obchodních pohledávek a ostatních aktiv přeúčtovány dobropisy ve výši 2 457 tis. Kč, které jsou v českém účetnictví vykázány v oblasti závazků.

Souhrnné zachycení úprav dle IAS/IFRS je uvedeno v tabulce 4. 12.

Tab. 4.12: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Pohledávky (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení opravné položky k pohledávkám z obchodního styku – ocenění na reálnou hodnotu	300	391	311
Navýšení pohledávek z obchodního styku	2 457	311	321
Vznik pohledávky – hrubá hodnota dlužná zákazníkovi	22 649	311	602

Zdroj: vlastní zpracování

Peníze a peněžní prostředky

V rámci IAS/IFRS budou hodnoty vykazované ve výkazu o finanční pozici shodné s částkami v českém účetnictví tedy v celkové výši 62 324 tis. Kč a v rozdělení pokladní hotovost 270 tis. Kč, ceniny 54 tis. Kč a běžné účty 62 000 tis. Kč.

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti oběžných aktiv

V této oblasti došlo k zásadní úpravě v souvislosti se zakázkovou výrobou. Použití metody procenta dokončení znamená významný nárůst obchodních pohledávek a ostatních aktiv.

Pohledávky, krátkodobý finanční majetek a zásoby dle IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 13.

Tab. 4. 13: Pohledávky, krátkodobý finanční majetek a zásoby společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Obchodní pohledávky a ostatní aktiva	71 541	0	71 541
Pohledávky z obchodního styku	46 236	0	46 236
Pohledávky z operativních leasingů	622	0	622
Pohledávky za zaměstnanci	30	0	30
Hrubá hodnota dlužná zákazníci	22 649	0	22 649
Poskytnuté zálohy na energie	657	0	657
Ostatní poskytnuté zálohy	1 324	0	1 324
Jiné pohledávky	22	0	23
Příjmy příštích období	1	0	1
Zásoby	4 515	0	4 515
Materiál	3 981	0	3 981
Nedokončená výroba	534	0	534
Daňové pohledávky	3 857	0	3 857
Peníze a peněžní prostředky	62 324	0	62 324
Pokladní hotovost	270	0	270
Ceniny	54	0	54
Běžné účty	62 000	0	62 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Časové rozlišení aktivní

Položkami časového rozlišení jsou náklady příštích období v hodnotě 550 tis. Kč a příjmy příštích období ve výši 1 tis. Kč.

Společnost časově rozlišuje zejména IT služby, pojistné a reklamu, jde-li o významné částky. Hladina významnosti je ve společnosti stanovena na 10 000 Kč za účetní případ.

Jak bylo výše uvedeno, ve výkazu o finanční pozici se příjmy příštích období vykazují jako součást Obchodních pohledávek a ostatních aktiv. Náklady příštích období budou ve výkazu o finanční pozici vykázány samostatně ve shodné výši.

4.2.4 Vlastní kapitál

Společnost uvádí jako součást přílohy přehled o změnách vlastního kapitálu.

Vlastní kapitál společnosti je představován částkou 221 646 tis. Kč.

Vlastní kapitál vykazovaný k rozvahovému dni sledovaného období v rozvaze uvádí tabulka 4. 14.

Tab. 4. 14: Vlastní kapitál společnosti (v tis. Kč)

Vlastní kapitál	Sledované období
Základní kapitál	95 000
Zákonný rezervní fond	19 000
Statutární a ostatní fondy	1 790
Výsledek hospodaření běžného účetního období	105 856
Celkem	221 646

Zdroj: vlastní zpracování

Základní kapitál v částce 95 000 tis. Kč představuje jmenovitou hodnotu jediné kmenové akcie na jméno v listinné podobě, kterou vlastní mateřská společnost Energetické montáže Holding, a. s. se sídlem v Praze, a které jakožto jedinému akcionáři společnosti byly ve sledovaném období vyplaceny dividendy z nerozděleného zisku v částce 92 495 tis. Kč. Zákonný rezervní fond činí 19 000 tis. Kč tedy 20 % ze základního kapitálu.

Vlastní kapitál z pohledu IAS/IFRS

V této oblasti je nutné upravit hodnotu výsledku hospodaření běžného účetního období o úpravy v souladu s IAS/IFRS s dopadem do výnosových a nákladových účtů, což bude řešeno v samostatné části. V souvislosti s tím je zde nutné vykázat nerozdělený zisk/ztrátu z minulých let, který vznikl z úpravy nákladových a výnosových účtů v minulém období.

Do této oblasti je nutné zahrnout Oceňovací rozdíly z hmotného a nehmotného majetku, které vznikly z přecenění majetku v souvislosti se vstupem do konsolidace. Ve vlastním kapitálu se nevykazují statutární a ostatní fondy, jež jsou z pohledu IAS/IFRS chápány jako Obchodní a ostatní závazky.

Základní kapitál a Zákonný rezervní fond

Tyto položky se uvádí ve výkazu o finanční pozici v části vlastního kapitálu beze změny, a to v částce 95 000 tis. Kč Základní kapitál a ve výši 19 000 tis. Kč Zákonný rezervní fond ze zisku, který se vykazuje v rámci položky Rezervy ve vlastním kapitálu, jejíž součástí jsou i Oceňovací rozdíly z hmotného a nehmotného majetku ve výši 58 850 tis. Kč.

Statutární a ostatní fondy

Hodnota 1 790 tis. Kč se vykáže v Obchodních a ostatních závazcích v položce Závazky ze sociálního fondu. Dále je nutné zrušit přiděl do tohoto fondu z nerozděleného zisku ve výši 1 000 tis. Kč. Z pohledu IAS/IFRS jde o nákladovou položku, vykázanou v osobních nákladech.

Zachycení úprav uvádí tabulka 4. 15.

Tab. 4.15: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Statutární a ostatní fondy (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení přidělu z nerozděleného zisku do ostatních fondů	1 000	427	428
Zaúčtování přidělu do osobních nákladů	1 000	527	427

Zdroj: vlastní zpracování

Nerozdělený zisk/ztráta z minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období

V souvislosti s úpravami dle IAS/IFRS v oblasti nákladů a výnosů v minulých letech je výslednou hodnotou nerozděleného výsledku hospodaření ztráta ve výši 80 846 tis. Kč.

Hospodářský výsledek dle českého účetnictví je ve sledovaném období snížen o úpravy nákladových a výnosových položek o 27 224 tis. Kč

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti vlastního kapitálu

V důsledku úprav jsou vykazovány odlišné částky v rámci výsledku hospodaření a nerozděleného výsledku hospodaření minulých let. Další vykazovanou položkou jsou Oceňovací rozdíly z hmotného a nehmotného majetku.

Vlastní kapitál vykázaný dle IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 16.

Tab. 4. 16: Vlastní kapitál společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Vlastní kapitál	Sledované období
Základní kapitál	95 000
Zákonný rezervní fond	19 000
Oceňovací rozdíly z hmotného a nehmotného majetku	58 850
Nerozdělený zisk (neuhrazená ztráta) minulých let	- 80 846
Výsledek hospodaření běžného účetního období	78 633
Celkem	170 637

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.5 Rezervy

Tvorba rezerv je odůvodněna možným vznikem budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, ale není jistá částka a datum, k němuž vzniknou, a které mají být vytvořením rezerv pokryty.

Rezerva na daň z příjmů se tvoří ve výši předpokládané daňové povinnosti, která bude vyměřena až po sestavení účetní závěrky, snižené o zaplacené zálohy, pokud jsou v nižší částce než předpokládaná výše daňové povinnosti. V minulém roce byla tato rezerva vykazována jen v předpokládané výši nesnížené o zaplacené zálohy, protože ty byly vykazovány v rámci aktivní položky a to C. II. 6. Stát – Daňové pohledávky.

Rezerva na mzdy a pojištění je tvořena z titulu manažerských premií a odměn zaměstnancům společnosti včetně příslušného sociálního a zdravotního pojištění, k jejichž následnému vyplacení dojde v následujícím roce.

Pro výpočet rezervy na záruční opravy se vychází z hodnoty tržeb z prodeje výrobků a služeb za příslušné období. Rezerva je tvořena ve výši 0, 5 % z těchto tržeb, maximálně však v částce 1 500 tis. Kč.

Ostatní rezervy se tvoří na základě nejlepšího odhadu nákladů nutných na vypořádání závazku.

Společnost tvoří pouze účetní rezervy a ke konci sledovaného období vykazuje hodnotu všech rezerv ve výši 11 496 tis. Kč.

Údaje o rezervách uvádí tabulka 4. 17.

Tab. 4. 17: Rezervy společnosti (v tis. Kč)

Rezervy	Sledované období
Rezerva na daň z příjmů	6 508
Ostatní rezervy	4 988
Celkem	11 496

Zdroj: vlastní zpracování

Ve sledovaném období byla vytvořena rezerva na daň z příjmů ve výši 24 474 tis. Kč a pro vykázání v položce Rezerva na daň z příjmů byla tato částka snížena o zaplacené zálohy v částce 17 966 tis. Kč.

Ostatní rezervy tvoří účetní rezerva na mzdové bonusy a příslušné sociální a zdravotní pojištění, která byla vytvořena ve výši 3 488 tis. Kč a rezerva na záruční opravy, která je stanovena v maximální výši 1 500 tis. Kč.

Rezervy z pohledu IAS/IFRS

První úprava této položky vyplývá ze skutečnosti, že v souladu s IAS/IFRS v ní nelze vykazovat rezervu na daň z příjmů, která se považuje nikoli za rezervu, ale za daňový závazek či pohledávku. Nedojde však k úpravě částky, ale pouze k odlišnému vykázání v rámci pasiv, a to jako Závazky ze splatné daně z příjmů.

Rezerva na záruční opravy ve výši 1 500 tis. Kč je vykazována jako dlouhodobá rezerva.

Rezerva na mzdové bonusy a pojištění

Z pohledu IAS/IFRS se v tomto případě nejedná o rezervu, ale o závazek vykázaný v rámci Obchodních a ostatních závazků. Společnost tento závazek vykazuje jako dohadnou položku pasivní. Část pojištění ve výši 740 tis. Kč se vztahuje k nevyčerpané dovolené a o tuto částku je nutné rezervu na mzdové bonusy a pojištění snížit. Změna stavu rezervy na mzdové bonusy a pojištění se vykazuje jako součást mzdových nákladů.

Zachycení úprav uvádí tabulka 4. 18.

Tab. 4.18: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Rezerva na mzdové bonusy a pojištění (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení účtování části pojistného vztahujícího se k nevyčerpaným dovoleným	740	459	554
Převod rezervy do dohadných účtů pasivních	2 748	459	389
Převod změny stavu rezervy na mzdové bonusy a pojištění do mzdových nákladů	738	52x	554

Zdroj: vlastní zpracování

Dohadná položka pasivní z titulu nevyplacených mezd a souvisejícího pojištění bude ve výši 2 748 tis. Kč.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

Dle konsolidačních pravidel skupiny je nevyčerpaná dovolená vykazována jako krátkodobá rezerva. Její výše činí 2 916 tis. Kč.

V českém účetnictví jsou závazky z nevyplacené dovolené účtovány jako dohadné účty pasivní souvztažně na vrub osobních nákladů. Do této částky patří i část pojištění ve výši 740 tis. Kč vztahující se na nevyčerpanou dovolenou, které je vykazováno v rámci rezervy na mzdové bonusy a pojištění.

Úpravy zachycuje tabulka 4. 19.

Tab. 4.19: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Rezerva na nevyčerpanou dovolenou (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Přeúčtování závazků z nevyčerpané dovolené do krátkodobých rezerv	2 176	389	459
Převod na nákladových účtech	2 176	554	521
Zachycení pojištění vztahující se k nevyčerpaným dovoleným	740	554	459

Zdroj: vlastní zpracování

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti rezerv

Z rezerv vykázaných v českém účetnictví se v souladu IAS/IFRS vykazuje pouze rezerva na záruční opravy a to jako dlouhodobá rezerva. Rezerva na daň z příjmů je považována za daňový závazek. Rezerva na mzdové bonusy a pojištění se pro účely

IAS/IFRS vykazuje jako dohadná položka pasivní. Navíc se v této oblasti vykazuje krátkodobá rezerva z titulu nevyčerpané dovolené.

Rezervy vykázané v souladu s IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 20.

Tab. 4. 20: Rezervy společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Rezervy	Sledované období
Dlouhodobé rezervy – Rezervy na záruky	1 500
Krátkodobé rezervy – Nevybraná dovolená	2 916
Celkem	4 416

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.6 Odložená daň

Výpočet odložené daně (dále jen OD) je založen na závazkové metodě, která vychází z rozvahového přístupu. Do výpočtu odložené daně jsou zahrnuty všechny přechodné rozdíly, které vyplývají z nerovnosti mezi daňovou základnou daného aktiva, která představuje hodnotu aktiva, kterou je možno v budoucnu uplatnit pro daňové účely a hodnotou aktiva zachycenou v rozvaze pro potřeby finančního účetnictví tedy účetní zůstatkovou cenou (dále jen ÚZC).

Takto zjištěný rozdíl je násoben sazbou daně (dále jen SD) z příjmů právnických osob, která v tomto konkrétním případě činí 19 %.

Pokud má daňová základna (dále jen DZ) vyšší hodnotu než hodnota v účetnictví, jde o odloženou daňovou pohledávku (dále jen ODP), kterou je třeba sledovat a každoročně posuzovat výši pravděpodobnosti existence budoucího zdanitelného zisku, jímž je podmíněno její vykázání. V opačném případě vznikne odložený daňový závazek (dále jen ODZ), u kterého má účetní jednotka vykazovací povinnost vždy.

Odložená daň je účtována do výkazu zisku a ztráty. Výpočet odložené daně za sledované období znázorňuje tabulka 4. 21.

Tab. 4. 21: Výpočet odložené daně (v tis. Kč)

Položka	ÚZC	DZ	Přechodný rozdíl	SD	ODZ/ODP v minulém období	OD
Dlouhodobý majetek	178 920	98 449	80 471	15 289	14 642	647
ODZ	178 920	98 449	80 471	15 289	14 642	647
Rezervy	0	4 988	- 4 988	- 948	- 667	- 281
Nevyčer. dovolená	0	2 176	- 2 176	- 413	- 782	369
Časové rozlišení výnosů	0	22 511	- 22 511	- 4 277	- 4 537	260
ODP	0	29 675	- 29 675	- 5 638	- 5 986	348
ODZ/ODP	178 920	128 124	50 796	9 651	8 656	995

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je dána součtem zůstatkových cen u odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, které jsou uvedeny v tabulce 4. 3. Jelikož je daňová základna u dlouhodobého majetku nižší, než účetní zůstatková cena vzniká v této oblasti odložený daňový závazek.

Daňovou základnou u rezerv je jejich rozvahová hodnota vykázaná v tabulce 4. 17. v položce Ostatní rezervy. Tyto účetní rezervy sice nejsou daňově uznatelné, ale jsou tvořeny za účelem budoucích daňově uznatelných nákladů.

Daňovou základnou v případě nevyčerpané dovolené, která je zachycena na dohadném účtu pasivním a časového rozlišení výnosů, týkající se nedokončených zakázek s dílčím plněním je opět jejich rozvahová hodnota. V těchto případech dojde v budoucích obdobích k daňově uznatelnému nákladu a výnosu.

U rezerv, nevyčerpané dovolené a časového rozlišení tedy dojde ke vzniku odložené daňové pohledávky.

Dle tabulky 4. 21. bude za sledované období vykázán v položce dlouhodobých závazků v pasivech rozvahy odložený daňový závazek ve výši 9 651 tis. Kč a odložená daň ve výkazu zisku a ztráty v částce 995 tis. Kč.

Odložená daň z pohledu IAS/IFRS

Princip výpočtu odložené daně dle IAS/IFRS je prakticky shodný s českou účetní legislativou. V oblasti dlouhodobého majetku jsou však rozdílné účetní zůstatkové ceny a navíc je nutné vypočítat i odloženou daň ve vztahu k majetku pořízenému na finanční

leasing, v jehož případě je daňovou základnou současná hodnota závazku z titulu finančního leasingu k rozvahovému dni.

Dále vzniká v oblasti majetku titul pro výpočet odložené daně u pozemků, u kterých je daňovou základnou jejich brutto hodnota vykázaná v rozvaze dle českých účetních předpisů.

Další tituly pro odloženou daň vznikají v souvislosti s nedokončenými zakázkami dle IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Výpočet odložené daně za sledované období v souladu s IAS/IFRS znázorňuje tabulka 4. 22.

Tab. 4. 22: Výpočet odložené daně dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	ÚZC	DZ	Přechodný rozdíl	SD	ODZ/ODP v minulém období	OD
Nový nehmotný majetek	0	0	0	0	4 565	- 4 565
Pozemky	47 680	18 452	29 228	5 553	5 614	-61
Finanční leasing	3 932	4 075	- 143	- 27	-12	-15
Ostatní majetek	85 305	98 449	- 13 144	- 2 497	- 3 112	615
Rezervy	0	4 416	- 4 416	- 839	- 1 148	309
Dohadné účty pasivní	0	2 748	- 2 748	- 522	- 301	- 221
Zrušení NV ¹⁹	0	17 338	- 17 338	- 3 294	- 8 836	5 542
Úprava výnosů	0	2 677	- 2 677	- 509	6 202	- 6 711
ODZ/ODP	136 917	148 155	- 11 238	- 2 135	2 972	- 5 107

Zdroj: vlastní zpracování

Dle IAS/IFRS bude v rámci aktiv vykázána Pohledávka z odložené daně ve výši 2 135 tis. Kč. Ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku bude na vrub nákladů vykázána odložená daň ve výši 5 107 tis. Kč.

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti odložené daně

V případě nově identifikovaného nehmotného majetku, kterým jsou obchodní značka a vztahy se zákazníky, nevznikl přechodný rozdíl v aktuálním roce, protože tento

¹⁹ Nedokončená výroba

majetek byl již účetně zcela odepsán. Daňově nebyl odpisován vůbec, protože daňové odpisy si společnost může uplatnit jen u majetku, který je vykázán dle ČÚL.

U pozemků nebyl proveden výpočet odložené daně dle české účetní legislativy. Dle IAS/IFRS zde vzniká titul pro odloženou daň a účetní zůstatkovou cenou je vstupní cena pozemků dle IAS/IFRS a daňovou základnou je brutto hodnota vykázaná v rozvaze dle českých účetních předpisů.

Položka Ostatní majetek zahrnuje součet účetních zůstatkových cen a daňových základů software, licencí, staveb a samostatných movitých věcí s výjimkou finančního leasingu.

Dále je titulem pro výpočet odložené daně zrušení nedokončené výroby a úprava výnosů v souvislosti s přepočtem zakázkové výroby dle metody procenta dokončení. Přechodným rozdílem v případě úpravy výnosů je rozdíl mezi pohledávkou a závazkem za zákazníky v rámci přepočtu.

V rámci úprav se zruší účtování o odložené dani dle české účetní legislativy. Příslušný nákladový účet se zruší souvztažně s rozvahovým účtem zachycujícím odložený daňový závazek a pohledávku a zároveň se zůstatek tohoto účtu odúčtuje ve prospěch nerozděleného zisku. Následně se zaúčtuje výsledná odložená daň dle IAS/IFRS.

Souhrn úprav uvádí tabulka 4. 23.

Tab. 4.23: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Odložená daň (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení odložené daně dle ČÚL	995	481	592
Odúčtování zůstatku odloženého daňového závazku dle ČÚL	8 659	481	42x
Zaúčtování výsledné odložené daně dle IAS/IFRS	5 107	481	592
Úprava zůstatku odloženého daňového závazku/pohledávky dle IAS/IFRS	2 972	42x	481

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.7 Krátkodobé závazky

Závazky z obchodních vztahů jsou vykazovány ve jmenovité hodnotě.

Deriváty k obchodování jsou oceněny v reálné hodnotě, která je stanovena ČSOB, a. s. na základě tržní hodnoty, kterou představuje současná hodnota očekávaných peněžních toků plynoucích z derivátových operací. Pokud je takto stanovená reálná hodnota kladná, vykazuje se v rámci položek aktiv, a pokud je záporná, pak v položkách pasiv. Celková suma krátkodobých závazků činí 45 929 tis. Kč.

Krátkodobé závazky vykázané za sledované období v rozvaze uvádí tabulka 4. 23.

Tab. 4. 23: Krátkodobé závazky společnosti (v tis. Kč)

Závazky	Sledované období
Závazky z obchodních vztahů	25 202
Závazky k zaměstnancům	8 008
Závazky ze soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	4 369
Stát – daňové závazky a dotace	1 680
Dohadné účty pasivní	2 564
Jiné závazky	4 106
Celkem	45 929

Zdroj: vlastní zpracování

Největší položkou jsou závazky z obchodních vztahů, které představují částku 25 202 tis. Kč.

Závazky vůči státu představuje zejména závazek z daně z příjmů fyzických osob v částce 1 497 tis. Kč.

Jiné závazky jsou vykazovány v částce 4 106 tis. Kč. V rámci jiných závazků je vykazována záporná reálná hodnota úvěrového swapu ve výši 3 522 tis. Kč.

Dohadné účty pasivní v hodnotě 2 564 tis. Kč představují závazky z nevyčerpané dovolené ve výši 2 176 tis. Kč a zbylá hodnota v částce 388 tis. Kč představuje nevyfakturované dodávky.

Závazky z pohledu IAS/IFRS

V souvislosti s IAS 11 – Smlouvy o zhotovení se vykáže Hrubá hodnota dlužná zákazníkům, která představuje celkový závazek k zákazníkovi z titulu nedokončených zakázek. Částka, ve které se tato položka vykáže ve výši 25 326 tis. Kč, vyjadřuje absolutní hodnotu rozdílu mezi sumou uznaných výnosů zjištěných dle použití metody procenta dokončení a výší dosud skutečně vyfakturovaných tržeb, je-li tento rozdíl záporný. Tento závazek snižuje výnosy z prodeje.

V položce Dohadné účty pasivní jsou dle českého účetnictví vykázány také závazky z nevyčerpané dovolené, která je, jak již bylo výše uvedeno, považována za rezervu. V této položce budou z pohledu IAS/IFRS vykázány závazky týkající se mzdových bonusů a souvisejícího pojištění ve výši 2 748 tis. Kč, které jsou z pohledu českých účetních předpisů vykazovány jako účetní rezerva. (tab. 4. 18.)

Co se týče jiných závazků, je třeba vykázat reálnou hodnotu úrokového swapu v částce 3 522 tis. Kč odděleně v položce Finanční nástroje a finanční závazky.

Jako součást Obchodních a ostatních závazků budou i výdaje příštích období ve výši 4 706 tis. Kč, které tvoří zejména roční odměny zaměstnancům společnosti, a které jsou v rozvaze dle českých účetních předpisů vykazovány v samostatné položce Časové rozlišení v pasivech.

Do této oblasti se převede zůstatek položky Statutární a ostatní fondy v částce 1 790 tis. Kč, který je podle českých účetních předpisů vykázán v rozvaze jako součást Vlastního kapitálu.

Nevyfakturované dodávky se uvedou samostatně. V českém účetnictví je tato položka ve výši 388 tis. Kč součástí dohadných položek pasivních.

Jak již bylo uvedeno u Obchodních pohledávek a ostatních aktiv, byly závazky zvýšeny o hodnotu pohledávek z dobropisů ve výši 2 457 tis. Kč.

Závazky vůči zaměstnancům a státním institucím jsou vykázány v souladu s IAS/IFRS a budou součástí Obchodních a ostatních závazků v nezměněné výši.

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti závazků

Úpravy v této oblasti zobrazuje tabulka 4. 23. Obchodní a ostatní závazky vykázané v souladu s IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 24.

Tab. 4.23: Zachycení úprav dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zachycení závazku – Hrubá hodnota dlužná zákazníkům	25 326	602	321
Navýšení závazků z obchodních vztahů	2 724	311	321

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 24: Obchodní a ostatní závazky společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Obchodní a ostatní závazky	Sledované období
Závazky z obchodního styku	27 926
Hrubá hodnota dlužná zákazníkům	25 326
Závazky z přijatých operativních leasingů	354
Závazky vůči zaměstnancům	8 008
Závazky ze sociálního zabezpečení	4 369
Závazky ze sociálního fondu	1 790
Závazky z daně ze závislé činnosti	1 492
Závazky ze srážkové daně	4
Závazky ze silniční daně	49
Nevyfakturované dodávky	388
Dohadné položky pasivní	2 748
Ostatní závazky	718
Výdaje příštích období	4 705
Celkem	77 877

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.8 Bankovní úvěry a výpomoci

Úvěry jsou zaúčtovány ve jmenovité hodnotě a jsou vykazovány v členění na krátkodobé, kde patří úvěry splatné do jednoho roku od data účetní závěrky, ale také část dlouhodobých úvěrů, která je splatná v této lhůtě. Za dlouhodobé jsou považovány úvěry nebo jejich část splatné v době delší než jedno účetní období. Úroky jsou hrazeny měsíčně a jsou součástí výsledku hospodaření společnosti.

Bankovní úvěry a výpomoci vykázané za sledované období v rozvaze uvádí tabulka 4. 25.

Tab. 4. 25: Bankovní úvěry a výpomoci společnosti (v tis. Kč)

Bankovní úvěry a výpomoci	Sledované období
Bankovní úvěry dlouhodobé	276 310
Bankovní úvěry krátkodobé	58 470
Celkem	334 780

Zdroj: vlastní zpracování

Společnosti byl v souvislosti s jejím financováním poskytnut dlouhodobý úvěr, jehož hodnota po částečném splacení je ke konci sledovaného období v celkové výši 334 780 tis. Kč.

Vzhledem k tomu, že část úvěru bude splacena do jednoho roku od sestavení účetní závěrky, je tato část ve výši 58 470 tis. Kč vykazována v rozvaze jako Krátkodobý úvěr a zbylá hodnota 276 310 tis. Kč jako úvěr dlouhodobý.

Bankovní úvěry a výpomoci z pohledu IAS/IFRS

Vykazování této oblasti je v tomto případě shodné s IAS/IFRS. V rámci Úvěrů je však ještě nutné vykázat vzniklý závazek z titulu finančního leasingu v celkové částce 4 075 tis. Kč.

Shrnutí úprav dle IAS/IFRS v oblasti úvěrů

Jedinou úpravou je zde navýšení této položky o závazek související s finančním leasingem, přičemž tato úprava již byla zohledněna v části této kapitoly týkající se dlouhodobého majetku.

Úvěry vykázané za sledované období dle IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 26.

Tab. 4.26: Úvěry společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Úvěry	Sledované období
Přijaté úvěry	334 780
Závazky z finančních leasingů	4 075
Celkem	338 855

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.9 Časové rozlišení pasivní

Jak již bylo výše uvedeno, Výdaje příštích období v částce 4 706 tis. Kč, jsou ve shodné výši vykázány jako součást Obchodních a ostatních závazků.

Výnosy příštích období v celé částce 22 511 tis. Kč zachycují dle českého účetnictví budoucí výnosy z dlouhodobých zakázek. Pro potřeby IAS/IFRS a v návaznosti na IAS 11 – Smlouvy o zhotovení se toto časové rozlišení v celé částce zruší souvztažně s hodnotou tržeb za prodej služeb.

Zachycení úprav uvádí tabulka 4. 27.

Tab. 4.27: Zachycení úprav dle IAS/IFRS – Výdaje příštích období (v tis. Kč)

Účetní případ	Částka	MD	D
Zrušení časového rozlišení výnosů z dlouhodobých zakázek	22 511	384	602

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.10 Výnosy a náklady z provozní činnosti

Vykazované údaje o výnosech a nákladech z provozní činnosti uvádí tabulka 4. 28.

Tab. 4.28: Výnosy a náklady z provozní činnosti (v tis. Kč)

Položka	Hodnota
+ Výkony	681 149
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	710 109
Změna stavu zásob vlastní výroby	- 29 048
Aktivace	88
- Výkonová spotřeba	372 847
Spotřeba materiálu a energie	47 740
Služby	325 107
Přidaná hodnota	308 302
- Osobní náklady	153 662
Mzdové náklady	114 674
Odměny členům orgánů společnosti	225
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	32 708
Sociální náklady	6 055
- Daně a poplatky	2 859
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	16 255

+ Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	2 387
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 173
Tržby z prodeje materiálu	1 214
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1 299
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	107
Prodaný materiál	1 192
- Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	- 4 441
+ Ostatní provozní výnosy	1 176
- Ostatní provozní náklady	7 285
Provozní výsledek hospodaření	134 946

Zdroj: vlastní zpracování

Výkony společnosti

Celková hodnota výkonů vykazovaných společností je 681 149 tis. Kč. Výkony společnosti se vypočítají jako součet hodnot tržeb za vlastní výrobky a služby, změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace. Změna stavu zásob vlastní výroby představuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem zásob vlastní výroby za sledované období. Aktivace zahrnuje aktivaci vnitropodnikových služeb a aktivaci dlouhodobého hmotného majetku.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Ve Výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku se vykazují náklady a výnosy odděleně za hlavní činnost. Hlavní činností se rozumí montáže, opravy, revize a zkoušky vyhrazených elektrických zařízení a ve výkazu je hlavní činnost označena pod pojmem „energetické strojírenství“.

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v celkové částce 710 109 tis. Kč se vykážou odděleně za hlavní činnost. Tržby z hlavní podnikatelské činnosti jsou dle českého účetnictví ve výši 706 822 tis. Kč a je třeba je upravit dle IAS/IFRS a to ve výsledku snížit o 36 691 tis. Kč. Výsledná částka 670 132 tis. Kč se uvede v položce Tržby: Energetické strojírenství a služby.

Úpravu tržeb z hlavní podnikatelské činnosti zachycuje tabulka 4. 29.

Tab. 4. 29: Úprava tržeb z hlavní podnikatelské činnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	Částka	MD	D
Konečný stav tržeb z hlavní podnikatelské činnosti dle ČÚL	706 822		602
Hrubá hodnota dlužná zákazníkům	22 649		602
Hrubá hodnota dlužná zákazníkům	25 326	602	
Zrušení časového rozlišení výnosů	22 511		602
Úprava změny stavu nedokončené výroby – počáteční stav	46 507	602	
Nerozdělený zisk minulých let	10 018	602	
Konečný stav tržeb z hlavní podnikatelské činnosti dle IAS/IFRS	670 131		602

Zdroj: vlastní zpracování

Zbývá část tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 4 657 tis. Kč, kterou tvoří zejména tržby z nájmu nemovitostí, se v nezměněné výši vykáže v rámci Ostatních operativních výnosů.

Změna stavu zásob vlastní výroby

Změna stavu zásob vlastní výroby se dle IAS/IFRS vykazuje v nákladech v rámci položky Spotřeba materiálu, energie a služeb. Navíc je nutné upravit částku dle českého účetnictví, která je vykázána v částce mínus 29 048 tis. Kč, a to celkově navýšit o 29 169 tis. Kč na částku 121 tis. Kč. Vliv na výši úpravy má zejména zrušení části nedokončené výroby v souvislosti s použitím metody procenta dokončení u zakázkové výroby, které bylo provedeno souvztažně s tímto účtem.

Úpravu změny stavu nedokončené výroby zachycuje tabulka 4. 30.

Tab. 4. 30: Úprava změny stavu nedokončené výroby dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	Částka	MD	D
Konečný stav změny stavu nedokončené výroby dle ČÚL	29 048	611	
Zrušení části nedokončené výroby	17 338	611	
Úprava změny stavu nedokončené výroby – počáteční stav	46 507		611
Konečný stav změny stavu nedokončené výroby dle IAS/IFRS	121		611

Zdroj: vlastní zpracování

Aktivace

Aktivace se nevykazuje jako výnos, ale jako snížení příslušných nákladů. V položce Spotřeba materiálu, energie a služeb se vykáže pouze aktivace vnitropodnikových služeb ve výši 31 tis. Kč. Aktivace dlouhodobého hmotného majetku se vykazuje jako součást Ostatních nepeněžních operativních nákladů v částce 57 tis. Kč.

Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba zahrnuje náklady na spotřebu materiálu ve výši 42 894 tis. Kč, náklady na spotřebu energie v částce 4 845 tis. Kč a služby ve výši 325 107 tis. Kč.

Rozdíl mezi výkony a výkonovou spotřebou představuje přidanou hodnotu ve výši 308 302 tis. Kč.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Jednotlivé náklady na spotřebu materiálu, energie a služeb se vykazují odděleně za hlavní činnost. V rámci položky Spotřeba materiálu energie a služeb se uvedou náklady na spotřebu materiálu ve výši 39 561 tis. Kč, náklady na energie v celé částce 4 845 tis. Kč a spotřeba služeb ve výši 294 664 tis. Kč.

V souvislosti s finančním leasingem se upraví hodnota zachycená na analytickém účtu k účtu 518 – Ostatní služby, který je určený pro zachycení nájemného z operativního leasingu.

Úpravy tohoto účtu zachycuje tabulka 4. 31.

Tab. 4. 31: Úprava účtu nákladů na operativní leasing dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	Částka	MD	D
Konečný stav účtu Ostatní služby – operativní leasing dle ČÚL	9 707	518	
Nájemné týkající se osobních automobilů pořízených dle IAS/IFRS na finanční leasing (splátka jistiny – snížení závazku)	1 074		518
Ostatní náklady týkající se finančního leasingu osobních automobilů (rozpuštěno na příslušné nákladové účty)	557		518
Konečný stav účtu Ostatní služby – operativní leasing dle IAS/IFRS	8 076	518	

Zdroj: vlastní zpracování

Vliv na výsledek hospodaření bude mít pouze převod částky 1 074 tis. Kč s nákladů na úhradu závazku z finančního leasingu, neboť v ostatních případech jde pouze o přesun mezi nákladovými účty.

Z hodnoty služeb se pro IAS/IFRS účely uvedou samostatně i náklady na opravy a udržování, které činí částku 2 857 tis. Kč.

Zbývající hodnota spotřeby materiálu a služeb, která se v souladu s účetními pravidly skupiny nevztahuje k hlavní činnosti, se vykáže v Ostatních operativních nákladech. Jde např. o cestovné, nájemné z pronájmu nemovitostí a dopravních prostředků, právní a poradenské služby, náklady na reprezentaci.

Osobní náklady

Položka osobních nákladů v celkové částce 153 662 tis. Kč je tvořena mzdovými náklady ve výši 114 674 tis. Kč, náklady na odměny členům statutárních orgánů v částce 225 tis. Kč, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve výši 32 708 tis. Kč a sociální náklady v hodnotě 6 055 tis. Kč. Součástí mzdových nákladů jsou náklady na nevyčerpanou dovolenou, která byla v minulých obdobích účtována dle ČÚL jako rezerva.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Dle IAS/IFRS náleží do osobních nákladů tvorba sociálního fondu ve výši 1 000 tis. Kč, který je dle ČÚL vykázán ve vlastním kapitálu.

Nevyčerpaná dovolená je vykazována jako tvorba a zúčtování rezerv. Tato rezerva je ve Výkazu o výsledku a o ostatním úplném výsledku součástí osobních nákladů. Ve sledovaném období byla zaúčtována tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou včetně pojištění ve výši 2 916 tis. Kč a současně bylo z této rezervy rozpuštěno 4 115 tis. Kč.

Do osobních nákladů dále náleží rezerva na mzdové bonusy a pojištění, která je dle ČÚL vykázána jako rezerva. Osobní náklady se zvýší o konečný stav účtu tvorby a zúčtování rezerv z titulu mzdových bonusů a pojistného ve výši 738 tis. Kč.

Úpravu osobních nákladů zobrazuje tabulka 4. 32.

Tab. 4.32: Úprava osobních nákladů dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	Částka	MD	D
Konečný stav Osobních nákladů dle ČÚL	153 662	52x	
Příděl ze sociálního fondu	1 000	52x	
Převod konečného stavu zúčtování a tvorby rezerv z titulu mzdových bonusů a pojištění	738	52x	
Převod na účet tvorba a zúčtování rezerv z titulu nevyčerpané dovolené (bez pojištění 34 %)	2 176		52x
Převod konečného stavu zúčtování a tvorby rezerv z titulu nevyčerpané dovolené	1 200		52x
Konečný stav Osobních nákladů dle IAS/IFRS	152 024	52x	

Zdroj: vlastní zpracování

Vliv na výsledek hospodaření bude mít pouze převod přídělu ze sociálního fondu z nerozděleného zisku do nákladů ve výši 1 000 tis. Kč. V ostatních případech jde pouze o převod v rámci nákladů.

Daně a poplatky

V této položce jsou vykazovány náklady týkající se daní a poplatků. Celkovou hodnotu 2 859 tis. Kč tvoří náklady na silniční daň, daň z nemovitostí a ostatní daně a poplatky.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Z důvodu překlasifikování operativního leasingu dopravních prostředků na finanční leasing je nutné v této položce vykázat náklady na dálniční poplatky a mýtné a silniční daň týkající se těchto dopravních prostředků. Tato úprava znamená přesun částky 41 tis. Kč, která je v českém účetnictví vykázána jako splátka nájemného na účtu Ostatní služby. V položce Daně a poplatky bude vykázána celková částka 2 900 tis. Kč.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Odpisy činily 16 255 tis. Kč, přičemž odpisy nehmotného majetku představovaly částku 78 tis. Kč a odpisy hmotného majetku byly ve výši 16 177 tis. Kč.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Dle IAS/IFRS činí výše odpisů nehmotného majetku 24 131 tis. Kč a odpisy hmotného majetku jsou ve výši 15 561 tis. Kč. Tyto odpisy jsou uvedeny v položce Odpisy a amortizace.

Úpravu odpisů zobrazuje tabulka 4. 33.

Tab. 4.33: Úprava odpisů dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	Částka	MD	D
Konečný stav odpisů dle ČÚL	16 255	551	
Zvýšení o odpis nových certifikátů	29	551	
Zvýšení o odpis obchodní značky	2 350	551	
Zvýšení o odpis vztahů s klienty	21 675	551	
Snížení odpisů staveb	1 407		551
Zvýšení o odpis automobilů pořízených formou finančního leasingu	792	551	
Konečný stav odpisů dle IAS/IFRS	39 693	551	

Zdroj: vlastní zpracování

Celkově došlo k navýšení odpisů o 23 439 tis. Kč, což má vliv na snížení výsledku hospodaření.

Výnosy a náklady v souvislosti s prodejem dlouhodobého majetku a materiálu

V souvislosti s prodejem majetku byly vykázány tržby ve výši 1 173 tis. Kč a tržby z prodeje materiálu jsou v částce 1 214 tis. Kč. Zůstatková cena tohoto majetku je 107 tis. Kč a náklady na prodaný materiál činí 1 192 tis. Kč.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Ve sledovaném období došlo k prodeji pozemků v reálné hodnotě 365 tis. Kč. Zůstatkovou cenu v českém účetnictví bylo potřeba navýšit o 317 tis. Kč na celkových 424 tis. Kč. Výnosy a náklady související s prodejem dlouhodobého majetku a materiálu se nevykazují samostatně, ale v ostatních operativních nákladech nebo výnosech v netto hodnotě, jako zisk nebo ztráta z prodeje podle výsledku této transakce. V tomto případě bude v Ostatních operativních výnosech zisk z prodeje materiálu ve výši 21 tis. Kč a zisk z prodeje majetku ve výši 749 tis. Kč.

Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti

V této položce byla za sledované období vykázána záporná částka 4 441 tis. Kč, což znamená, že rozpuštění opravných položek a rezerv bylo ve sledovaném období vyšší než jejich tvorba.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Pro účely IAS/IFRS bylo zrušeno rozpuštění opravných položek k pozemkům a stavbám ve výši 1 756 tis. Kč, což má vliv na snížení výsledku hospodaření.

Konečný stav tvorby a zúčtování rezerv z titulu nevyčerpané dovolené a nevyplacených mezd v celkové výši 461 tis. Kč byly převedeny do osobních nákladů.

Ostatní provozní náklady a výnosy

Ostatní provozní výnosy byly ve výši 1 176 tis. Kč a ostatní provozní náklady činily 7 285 tis. Kč. Ostatní provozní výnosy tvoří zejména tržby z prodeje odpadu. Náklady tvoří zejména pojištění majetku a zaměstnanců společnosti a odměna ve sdružení.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Ostatní provozní výnosy jsou v celé částce v souladu s IAS/IFRS a budou vykázány jako součást Ostatních operativních výnosů.

Ostatní provozní náklady se navýší o 232 tis. Kč. Jde o náklady v souvislosti s finančním leasingem, které jsou v českém účetnictví vykázány v položce Ostatní služby.

Provozní výnosy a náklady dle IAS/IFRS

Výnosy a náklady v souladu s IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 34.

Tab. 4. 34: Výnosy a náklady společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	Sledované období
Tržby: Energetické strojírenství a služby	670 132
Tržby z prodeje	670 132
Spotřeba materiálu, energie a služeb	338 948
Osobní náklady	152 024
Odpisy a amortizace	39 693
Opravy a udržování	2 857
Daně a poplatky	2 901
Ostatní operativní výnosy	5 233
Ostatní nepeněžní operativní náklady	16
Ostatní operativní náklady	37 008
Provozní náklady celkem	568 215

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.11 Výnosy a náklady z finanční činnosti

Vykazované údaje o výnosech a nákladech z finanční činnosti uvádí tabulka 4. 35.

Tab. 4.35: Výnosy a náklady z finanční činnosti (v tis. Kč)

Položka	Hodnota
- Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	836
+Výnosové úroky	12 590
- Nákladové úroky	13 181
+Ostatní finanční výnosy	2
- Ostatní finanční náklady	2 180
Finanční výsledek hospodaření	- 3 605

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů

Položka nákladů z přecenění cenných papírů a derivátů ve výši 836 tis. Kč zachycuje ztrátu ze změny reálné hodnoty úrokového swapu vypočtenou jako rozdíl mezi stavem reálné hodnoty derivátu ke konci předešlého roku, který činil 2 686 tis. Kč a stavem k datu účetní závěrky za sledované období, který je dán částkou 3 522 tis. Kč.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Náklady z přecenění derivátu v podobě swapu jsou vykázány v samostatné položce Výnos/ztráta z finančních instrumentů společně s náklady na vypořádání swapu, které jsou v českém účetnictví zachyceny v ostatních finančních nákladech.

Výnosové a nákladové úroky

Výnosové úroky činily 12 590 tis. Kč, a jedná se o úroky z běžných účtů a poskytnutých půjček. Nákladové úroky ve výši 13 181 tis. Kč představují kromě nákladových úroků z běžných účtů, také úroky plynoucí z bankovních úvěrů.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Ve výkazu budou tyto náklady a výnosy zachyceny v položkách Finanční výnosy a Finanční náklady v plné výši. Navíc je zde nutné zachytit úroky placené v souvislosti s finančním leasingem, které navyšují závazek z finančního leasingu ve výši 369 tis. Kč a mají vliv na snížení výsledku hospodaření.

Ostatní finanční výnosy a náklady

Ostatní finanční výnosy představují částku 2 tis. Kč a jedná se o kurzové zisky a ostatní náklady za finanční činnost jsou ve výši 2 180 tis. Kč a patří zde kurzové ztráty, poplatky peněžním ústavům, manka a škody a náklady na vypořádání swapu.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

Dle IAS/IFRS se kompenzují kurzové ztráty a zisky. V tomto případě bude součástí Finančních výnosů i kurzový zisk ve výši 1 tis. Kč. Manka a škody jsou považovány za Ostatní nepeněžní operativní náklady.

Náklady na vypořádání swapu ve výši 943 tis. Kč budou součástí položky Výnos/ztráta z finančních instrumentů společně s náklady na přecenění swapu na reálnou hodnotu.

Vykázání finančních výnosů a nákladů dle IAS/IFRS

Výnosy a náklady v souladu s IAS/IFRS zobrazuje tabulka 4. 36.

Tab. 4. 36: Finanční výnosy a náklady společnosti dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	Sledované období
Finanční výnosy	12 590
Finanční náklady	14 761
Výnos/ztráta z finančních instrumentů	1 730

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.12 Daň z příjmů

Celkové náklady na daň z příjmů činí za sledované období 25 485 tis. Kč. Tvoří je náklady na splatnou daň stanovenou ve výši předpokládané daňové povinnosti v částce 24 490 tis. Kč a dále náklady na odloženou daň, jejichž výše je 995 tis. Kč.

Úpravy vykazovaných položek dle IAS/IFRS

V souladu s IAS/IFRS byla vykázána odlišná hodnota odložené daně, která byla vypočítána v rámci tabulky 4. 22. a účtována ve prospěch nákladů na odloženou daň ve výši 5 107 tis. Kč. Tyto skutečnosti vedou ke zvýšení výsledku hospodaření o 6 102 tis. Kč.

4.2.13 Výsledek hospodaření za účetní období

Výsledkem hospodaření, kterého společnost ve sledovaném účetním období dosáhla je 105 857 tis. Kč. V tomto výsledku je zahrnut zisk z provozní činnosti ve výši 134 947 tis. Kč a ztráta z finanční činnosti ve výši 3 605 tis. Kč, což je po zohlednění nákladů na daň z příjmů ve výši 25 485 tis. Kč zároveň výsledek hospodaření z běžné činnosti společnosti, neboť společnost nevykazovala žádné mimořádné náklady ani výnosy.

Úpravy výsledku hospodaření za účetní období dle IAS/IFRS

Dle IAS/IFRS se hodnota výsledku hospodaření liší z důvodu úpravy nákladů a výnosů, jejichž hodnoty uvádí tabulka 4. 37.

Tab. 4. 37: Úprava výsledku hospodaření dle IAS/IFRS (v tis. Kč)

Popis	MD	D
Výsledek hospodaření dle ČÚL		105 857
Úprava tržeb z prodeje	36 690	
Úprava změny stavu nedokončené výroby		29 169
Odúčtování nákladů vztahujících se k finančnímu leasingu		1 075
Převod přídelu ze sociálního fondu do nákladů	1 000	
Navýšení odpisů	23 438	
Navýšení zůstatkové ceny prodaných pozemků	317	
Zrušení rozpuštění opravných položek k pozemkům a stavbám	1 756	
Úroky z finančního leasingu	369	
Úprava odložené daně		6 102
Výsledek hospodaření dle IAS/IFRS		78 633

Zdroj: vlastní zpracování

Dle IAS/IFRS byl za běžné účetní období dosažen zisk ve výši 78 633 tis. Kč. V důsledku úprav hodnot výnosových a nákladových účtu tedy došlo ke snížení výsledku hospodaření dle českého účetnictví o 27 224 tis. Kč.

4.3 Shrnutí

V předcházející části došlo k úpravám položek vykazovaných dle českého účetnictví pro potřeby stanovení jejich výsledných hodnot v souladu s IAS/IFRS. Pozornost byla zaměřena na položky výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty, protože společnost provádí úpravy položek těchto dvou výkazů na úrovni obrátové předvahy z důvodu účasti v konsolidačním celku a na základě požadavku majoritní společnosti, která za tento konsolidační celek sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle IAS/IFRS.

4.3.1 Výkaz o finanční pozici

Upravené hodnoty rozvahových položek jsou uvedeny ve Výkazu o finanční pozici, jehož podobu zobrazuje tabulka 4. 38.

Tab. 4. 38: Výkaz o finanční pozici za sledované období (v tis. Kč)

	Brutto	Korekce	Netto
Aktiva			
Nehmotný majetek	96 625	- 96 355	270
Hmotný majetek	189 188	-52 217	136 971
Investice do nemovitostí	0	0	0
Doly	0	0	0
Účasti s kontrolním podílem	0	0	0

Účasti s významným podílem	0	0	0
Finanční nástroje a ostatní finanční aktiva	175 000	0	175 000
Obchodní pohledávky a ostatní aktiva	4 837	0	4 837
Pohledávky z odložené daně	2 135	0	2 135
Neoběžná aktiva celkem	467 785	148 572	319 213
Zásoby	4 515	0	4 515
Nerostné suroviny	0	0	0
Obchodní pohledávky a ostatní aktiva	66 704	0	66 704
Finanční nástroje a ostatní finanční aktiva	144 653	0	144 653
Peníze a peněžní prostředky	62 324	0	62 324
Náklady příštích období	550	0	550
Daňové pohledávky	3 857	0	3 857
Aktiva držená k prodeji	0	0	0
Oběžná aktiva celkem	282 603	0	282 603
Aktiva celkem	750 388	148 572	601 816
Vlastní kapitál			
Základní kapitál	95 000		95 000
Emisní ážio	0		0
Rezervy ve vlastním kapitálu	77 850		77 850
HV minulých let	- 2 213		- 2 213
Vlastní kapitál – akcionáři mateřské společnosti	170 637		170 637
Nekontrolní podíly	0		0
Vlastní kapitál celkem	170 637		170 637
Závazky			
Úvěry k financování kontrolovaných společností	0		0
Úvěry k financování přidružených společností a společných podniků	0		0
Úvěry	278 974		278 974
Finanční nástroje a finanční závazky	2 069		2 069
Rezervy	1 500		1 500
Závazky z odložené daně	0		0
Obchodní a ostatní závazky	2 512		2 512
Neoběžné závazky celkem	285 055		285 055
Obchodní a ostatní závazky	75 366		73 913
Úvěry	59 881		59 881
Finanční nástroje a finanční závazky	1 453		1 452
Rezervy	2 916		4 369
Výnosy příštích období	0		0
Závazky ze splatné daně z příjmů	6 508		6 508
Závazky související s aktivy k prodeji	0		0
Oběžné závazky celkem	146 124		146 123
Závazky celkem	431 179		431 178
Závazky a vlastní kapitál celkem	601 816		601 816

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku

Upravené hodnoty položek výsledovky jsou uvedeny ve Výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku, jehož podobu zobrazuje tabulka 4. 39.

Tab. 4. 39: Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za sledované období
(v tis. Kč)

	Sledované období
Tržby: prodej elektřiny	0
Tržby: prodej tepla	0
Tržby: prodej ostatních energetických produktů	0
Tržby: prodej plynu	0
Tržby: prodej uhlí	0
Tržby: Energetické strojírenství a služby	670 132
Tržby z prodeje celkem	670 132
Náklady na prodanou energii	0
Palivo	0
Spotřeba materiálu a energie – energetika	0
Spotřeba materiálu a energie – energetické strojírenství	- 338 949
Spotřeba materiálu a energie – ostatní	0
Osobní náklady	- 152 024
Odpisy a amortizace	- 39 693
Opravy a udržování	- 2 857
Emisní povolenky	0
Daně a poplatky	- 2 901
Negativní goodwill	0
Ostatní operativní výnosy	+ 5 233
Ostatní nepeněžní operativní náklady	- 17
Ostatní operativní náklady	- 37 008
Provozní náklady celkem	- 568 215
Finanční výnosy	12 590
Finanční náklady	- 14 761
Výnos/(ztráta) z finančních instrumentů	- 1 730
Znehodnocení – finanční aktiva	0
Výnosy z ovládaných podniků	0
Výnos/(ztráta) z přidružených a společných podniků	0
Zisk/(ztráta) z prodeje společnosti	0
Zisk/ (ztráta) před zdaněním	98 017
Daň z příjmů	19 384
Zisk/ (ztráta) z pokračujících činností po zdanění	78 633
Zisk/ (ztráta) z ukončených činností po zdanění	0
Zisk/ (ztráta) za období	78 633
Případající na:	
Osoby s podílem na vlastním jmění matky	78 633
Nekontrolní podíly na zisku nebo ztrátě	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3 Srovnání vykazovaných hodnot dle českého účetnictví a IAS/IFRS

V následující tabulce 4. 40. jsou za účelem srovnání uvedeny netto hodnoty položek dle českého účetnictví a IAS/IFRS.

Tab. 4. 40: Srovnání netto hodnot dle ČÚL a IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	ČÚL	IAS/IFRS	Rozdíl	
			±	částka
Hmotný majetek	196 524	136 971	–	59 553
Nehmotný majetek	145	270	+	125
Finanční nástroje a ostatní finanční aktiva	319 653	319 653		0
Pohledávky (mimo odložené daně)	49 669	75 398	+	25 729
Pohledávky z odložené daně	0	2 135	+	2 135
Zásoby	21 853	4 515	–	17 338
Peníze a peněžní prostředky	62 324	62 324		0
Náklady příštích období	550	550		0
Aktiva celkem	650 718	601 816	–	48 902
Vlastní kapitál	221 646	170 637	–	51 009
Závazky (mimo odložené daně)	415 900	427 657	+	11 757
Závazky z odložené daně	9 650	0	–	9 650
Finanční nástroje a jiné závazky	3 522	3 522		0
Pasiva celkem	650 718	601 816	–	48 902
Výnosy	697 305	687 956	–	9 349
Náklady	591 448	609 322	+	17 874
Výsledek hospodaření	105 857	78 633	–	27 224

Zdroj: vlastní zpracování

Dle údajů o nehmotném majetku ve výkazu o finanční pozici, je netto hodnota tohoto majetku ve výši 270 tis. Kč. Ve srovnání s netto hodnotou vykázanou dle českého účetnictví, která je ve výši 145 tis. Kč, je částka dle IAS/IFRS o 54 % vyšší v absolutní částce 125 tis. Kč, přičemž za touto hodnotou jsou zůstatkové ceny dvou nově identifikovaných certifikátů.

Netto hodnota hmotného majetku dle IAS/IFRS je ve výši 136 971 tis. Kč. V tomto případě je dle českého účetnictví vykazovaná hodnota v částce 196 524 tis. Kč o 43 % vyšší, a tento rozdíl činí 59 553 tis. Kč. Největší podíl na této odlišné hodnotě má rozdílná zůstatková cena staveb, která je dle českého účetnictví o 93 739 tis. Kč vyšší než dle IAS/IFRS, což je zapříčiněno přeceněním staveb při vstupu do konsolidační skupiny na nižší hodnotu a stanovením rozdílných dob odpisování. Dále má na tento celkový rozdíl vliv odlišná hodnota pozemků, která je naopak dle českého účetnictví o 30 254 tis. Kč nižší, což je opět zapříčiněno přeceněním majetku pro účely IAS/IFRS. Důvodem tohoto rozdílu je i zachycení zůstatkové ceny automobilů pořízených na finanční

leasing, který se dle českých účetních předpisů na rozdíl od IAS/IFRS nezachycuje v rozvaze nájemce, a tato zůstatková cena činí 3 932 tis. Kč.

Dle českého účetnictví je také vykazována rozdílná výše zásob. Hodnota zásob v rozvaze činí 21 853 tis. Kč. Ve srovnání s hodnotou zásob prezentovanou ve výkazu o finanční pozici je částka dle českého účetnictví o 17 338 tis. Kč vyšší. Rozdíl je způsoben odlišnou výší nedokončené výroby, která byla pro účely IAS/IFRS a v souvislosti se zakázkovou výrobou v této částce zrušena a dle IAS/IFRS je vykazována pouze v hodnotě 534 tis. Kč.

Co se týče pohledávek, dle českého účetnictví představuje jejich hodnota částku 49 669 tis. Kč. Pohledávky dle IAS/IFRS jsou ve výši 75 398 tis. Kč. Hlavním důvodem rozdílných hodnot je především vykázání pohledávky v souvislosti s nedokončenými zakázkami dle IAS/IFRS ve výši 22 649 tis. Kč.

Značný rozdíl existuje i při vykázání hodnot odložené daně. Zatímco dle českého účetnictví vznikl odložený daňový závazek ve výši 9 650 tis. Kč, dle IAS/IFRS je vykázána odložená daňová pohledávka, která činí 2 135 tis. Kč. Důvodem těchto rozdílů jsou odlišné zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a vznik dalších titulů pro výpočet odložené daně dle IAS/IFRS v souvislosti s finančním leasingem, pozemky a úpravou výnosů z prodeje. Dále se dle IAS/IFRS nepočítala odložená daň z titulu časového rozlišení výnosů, protože to bylo zrušeno.

Vlastní kapitál činí dle IAS/IFRS 170 637 tis. Kč a ve srovnání s hodnotou vlastního kapitálu dle českého účetnictví, který je ve výši 221 646 tis. Kč, je vlastní kapitál dle IAS/IFRS o 51 009 tis. Kč nižší. Vlastní kapitál dle IAS/IFRS snižuje nerozdělená ztráta minulých let ve výši 80 846 tis. Kč, která vznikla v souvislosti s úpravou nákladových a výnosových účtů dle IAS/IFRS v minulých letech. Dále je vlastní kapitál snížen o částku 1 790 tis. Kč, která představuje hodnotu sociálního fondu, který je však vykázán v závazcích. Do vlastního kapitálu dle IAS/IFRS se navíc zahrne oceňovací rozdíl ve výši 58 850 tis. Kč vzniklý v souvislosti s přeceněním majetku při vstupu do konsolidačního celku a dále má na snížení vliv i rozdílná výše zisku.

Celkové závazky dle IAS/IFRS ve výši 427 657 tis. Kč jsou o 11 757 tis. Kč vyšší než hodnota celkových závazků dle českého účetnictví. Na tento rozdíl má vliv zejména vznik závazku z titulu finančního leasingu ve výši 4 073 tis. Kč, vznik závazků k zákazníkům z titulu nedokončených zakázek ve výši 25 326 tis. Kč a zrušení časového rozlišení výnosů ve výši 22 511 tis. Kč.

Podle českého účetnictví je vykazován zisk ve výši 105 857 tis. Kč. Úpravy dle IAS/IFRS však mají také vliv na výnosové a nákladové účty, a proto je i výše zisku odlišná. Zisk za období je v souladu s IAS/IFRS ve výši 78 633 tis. Kč a tedy o 27 224 tis. Kč nižší, než výsledek hospodaření dle českého účetnictví. Úpravy v souvislosti s dlouhodobým majetkem mimo finanční leasing v konečném důsledku snižují zisk dle českého účetnictví o 24 719 tis. Kč. Další snížení ve výši 86 tis. Kč souviselo s finančním leasingem. Naopak k navýšení zisku došlo v souvislosti s odloženou daní ve výši 6 102 tis. Kč a na další snížení měly vliv i úpravy výnosových účtů v souvislosti s metodou procenta dokončení u zakázkové výroby a to ve výši 7 521 tis. Kč.

5 Závěr

Účetní systém České republiky je spíše daňově orientovaným systémem, který je dán zejména Zákonem o účetnictví, Českými účetní standardy, vyhláškami Ministerstva financí a dalšími právními normami.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS jsou účetním systémem, který je aplikovatelný na nadnárodní úrovni. Proces jeho tvorby započal před několika desítkami let. Přestože jde o velmi propracovaný systém, jeho vývoj stále probíhá, protože ani proces harmonizace finančního výkaznictví, jež je jeho smyslem, není ještě zcela dokončen.

Hlavním tématem diplomové práce je účetní závěrka. V rámci druhé kapitoly byl tento základní výstup účetnictví charakterizován z pohledu české účetní legislativy. Účetní závěrka zde byla definována, byl vymezen její cíl a její povinné náležitosti, včetně stručného popisu jednotlivých výkazů. Protože sestavení účetní závěrky nepředstavuje jediný úkon, ale zahrnuje mnoho činností, byly také nastíněny jak procesy předcházející sestavení účetní závěrky, tak i procesy následující.

Ve třetí kapitole je účetní závěrka posuzována z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Obsahem této kapitoly bylo nejdříve vymezení základních východisek IAS/IFRS v souvislosti s Koncepčním rámcem a následná charakteristika účetní závěrky a jejích jednotlivých výkazů. V závěru této kapitoly jsou řešeny vybrané oblasti vykazování dle IAS/IFRS.

Po tomto teoretickém základu následuje čtvrtá kapitola představující praktickou část diplomové práce, která je zaměřena na úpravu položek rozvahy a výsledovky dle IAS/IFRS.

Akciová společnost, jejíž data byla při zpracování praktické části diplomové práce použita, nemá povinnost sestavovat individuální účetní závěrku dle IAS/IFRS, ale v souvislosti se vstupem do konsolidačního celku provádí na úrovni obrátové převahy úpravy hodnot vykazovaných v rozvaze a výsledovce dle IAS/IFRS. Na základě této skutečnosti a s ohledem na rozsah diplomové práce byly předmětem zájmu právě tyto dva výkazy.

Na základě provedených úprav došlo ke snížení aktiv a pasiv společnosti o 48 902 tis. Kč. Největší vliv na toto snížení mělo přecenění hmotného a nehmotného majetku v souvislosti se vstupem do konsolidace. Významné rozdíly v ocenění dle českého

účetnictví a IAS/IFRS vykazovaly zejména stavby, které byly přeceněny na významně nižší hodnotu. Naopak na zvýšení majetku společnosti mělo vliv vykázání majetku pořízeného dle IAS/IFRS na finanční leasing a přecenění pozemků, jehož výsledkem bylo zvýšení jejich vstupních cen.

V oblasti oběžných aktiv byly prováděny úpravy zejména v souvislosti se zakázkovou výrobou. Z důvodu rozdílného vykazování této oblasti dle IAS/IFRS došlo ke snížení výnosů z prodeje a dalším úpravám stavu nedokončené výroby, pohledávek, závazků a časového rozlišení výnosů.

Veškeré výše uvedené změny měly dopad na výpočet odložené daně. Zatímco dle českého účetnictví byl vykázán odložený daňový závazek, dle IAS/IFRS byla v důsledku zohlednění nových zůstatkových cen a titulů pro odloženou daň vykázána odložená daňová pohledávka.

Protože úpravy hodnot měly dopad i na výši nákladových a výnosových účtů, byl zisk za období v důsledku těchto úprav snížen o 27 224 tis. Kč. Vliv na toto snížení měla zejména vyšší hodnota odpisů, náklady vzniklé v souvislosti s finančním leasingem a úprava výnosů z prodeje.

Cílem práce bylo charakterizovat účetní závěrku z pohledu českého účetnictví a dle IAS/IFRS, provést úpravu hodnot položek rozvahy a výsledovky konkrétní akciové společnosti dle IAS/IFRS a dále srovnat vykazované hodnoty obou účetních systémů. Cíl byl splněn.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy a srovnání.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] AMBROŽ, Jan. *Daň z příjmů a účetní závěrka*. Praha: Koršach, 2009, 152 s. ISBN 978-80-86296-24-1.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [6] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 100 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-64-6.
- [7] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [8] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [10] KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010, 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.

[11] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013, 551 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.

[12] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

[13] PALEPU, Krishna G a Paul M HEALY. *Business analysis: using financial statements*. 4th ed. Mason, OH: Thomson/South-Western, c2008, 1 v. (various pagings). ISBN 03-243-0292-4.

[14] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

[15] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 183 s. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-866-4.

[16] PILÁŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. 5. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 208 s. ;Účetnictví (VOX). ISBN 978-8087480-06-9.

[17] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2013*. Olomouc: ANAG, 199--, sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-793-5.

[18] SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 274 s. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-575-5.

[19] SKÁLOVÁ, Jana et al. *Podvojně účetnictví 2013*. Praha: Grada, 2013, 224 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3.

[21] SLÁDKOVÁ, Eva, Alice ŠRÁMKOVÁ a Josef MRKVIČKA. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009, 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

[21] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 203 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

[22] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 304 s. Téma. ISBN 978-807-3576-929.

[23] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2011, 256 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4018-8.

[24] VAŠEK, Libor. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 264 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-79-4.

[25] VOJÍK, Vladimír. *Podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu EU*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 264 s. ISBN 978-80-7357-467-3.

Elektronické a ostatní zdroje

[26] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o účetnictví). In: *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. 1991*. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

[27] PWC. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. 2014 [cit. 2014-02-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

Seznam zkratk

a. s.	akciová společnost
ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DZ	Daňová základna
FIFO	First in First out
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IASB	Rada pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
MD	Má dáti
SME's	Malé a střední podniky
LCM	Lower of Cost or Market
NV	Nedokončená výroba
OD	Odložená daň
ODP	Odložená daňová pohledávka
ODZ	Odložený daňový závazek
SD	Sazba daně
SMV	Samostatné movité věci
UZC	Účetní zůstatková cena
VC	Vstupní cena
ZC	Zůstatková cena
ZoÚCE	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- Jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014

Anna Dannhoferová

Bc. Anna Dannhoferová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Rozvaha společnosti

Příloha č. 2: Výsledovka společnosti